



**Τ.Ε.Ι. ΠΕΙΡΑΙΑ**

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΕΙΡΑΙΑ  
ΛΕΧΙΟΝΟΛΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΕΙΡΑΙΑ

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**  
**Χειμερινό Εξάμηνο**  
**2012-2013**

«Η μετάβαση από το Απλογραφικό Σύστημα του Δημόσιου Λογιστικού στο Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα και η συλλειτουργία τους στον Δημόσιο Τομέα.»  
(«*The transition from the Single entry accounting system of Public Accounting to Double entry accounting system and their Co-functioning in the Public Sector.*»)



Σ.Δ.Ο. Τ.Ε.Ι. Πειραιά-Τμήμα Λογιστικής,  
Αθήνα 2013

**-Θεοδοσιάδου Χριστίνα,  
Α.Μ. 13746**

**-Καγιαβάς Λάμπρος,  
Α.Μ. 13683**

**Υπεύθυνος Καθηγητής:  
Γκούμας Σπυρίδων**

Θα θέλαμε να αφιερώσουμε την Πτυχιακή μας Εργασία στους καθηγητές μας, στο υπόλοιπο προσωπικό και γενικά στο τμήμα Λογιστικής του Τ.Ε.Ι. Πειραιά στο σύνολό του, για τις γνώσεις, την εμπειρία καθώς και τις αξίες που μας μετέφερε στην διάρκεια των σπουδών μας. Πραγματικά, το έργο του Ιδρύματος νιώθουμε πως ήταν πολύ επικοδομητικό και θα αποτελέσει εφόδιο για την ζωή μας.

Θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε ιδιαίτερως τον κύριο Γκούμα Σπύρο, ο οποίος εκτέλεσε με αξιόπαινο τρόπο το έργο του και μας βοήθησε, τόσο σε σπουδαστικό όσο και σε προσωπικό επίπεδο κατά την διάρκεια των σπουδών μας.

Σας ευχαριστούμε πολύ.

## Πίνακας περιεχομένων

|  |    |
|--|----|
| ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....  | 6  |
| ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ: «ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ» .....                                  | 7  |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 <sup>ο</sup> .....  | 7  |
| 1. ΔΗΜΟΣΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ-ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....   | 7  |
| 1.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ .....  | 8  |
| 1.2 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ.....                                    | 8  |
| 1.3 ΤΟ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ.....                    | 9  |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 <sup>ο</sup> .....  | 10 |
| 2. ΒΑΣΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ .....                           | 10 |
| 2.1 ΔΗΜΟΣΙΟΣ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ .....  | 10 |
| 2.1.1 Σημασία του Προϋπολογισμού .....                                     | 10 |
| 2.1.2 Μορφές Δημόσιου Προϋπολογισμού.....                                  | 11 |
| 2.1.3 Προσαρτημένοι Προϋπολογισμοί .....                                   | 11 |
| 2.1.4 Ταξινόμηση των Εσόδων και των Εξόδων στον Τακτικό Προϋπολογισμό..... | 11 |
| 2.2 ΦΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ.....                                | 12 |
| 2.2.1 Κατάρτιση και Έγκριση του Προϋπολογισμού .....                       | 12 |
| 2.2.2 Εκτέλεση Προϋπολογισμού .....  | 13 |
| 2.2.3 Έλεγχος του Προϋπολογισμού .....                                     | 13 |
| 2.3 ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΤΟΥ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΑΙ Η ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΤΟΥΣ    | 14 |
| 2.4 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΑΠΑΝΗΣ ΣΤΟΝ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΚΑΙ Η ΠΛΗΡΩΜΗ ΤΗΣ     | 14 |
| 2.4.1 Η Διαδικασία Διενέργειας της Δαπάνης.....                            | 14 |
| 2.4.2 Προπληρωμή και Πάγια Προκαταβολή .....                               | 15 |
| 2.5 ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ .....  | 15 |
| 2.6 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ .....  | 16 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 <sup>ο</sup> .....  | 17 |

|   |    |
|---|----|
| 3.ΑΝΑΓΚΗ ΓΙΑ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ .....   | 17 |
| 3.1 Αδυναμίες υφιστάμενου συστήματος.....   | 17 |
| 3.2 Παράγοντες που οδηγούν στον εκσυγχρονισμό.....  | 18 |
| ΜΕΡΟΣ 2 <sup>ο</sup> : «ΤΟ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ» .....  | 20 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 <sup>ο</sup> .....   | 20 |
| 4. ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ .....   | 20 |
| 4.1 Οι τρεις βασικές αρχές της Λογιστικής.....  | 21 |
| ΜΕΡΟΣ 3ο: «Η ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ<br>ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΤΟ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ» .....                                       | 23 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 <sup>ο</sup> .....   | 23 |
| 5.ΑΠΑΙΤΟΥΜΕΝΕΣ ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ , ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΗΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ<br>ΤΟΥ ΣΤΙΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΤΙΣ ΑΝΑΓΚΕΣ ΤΗΣ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ. .... | 23 |
| 5.1 Εισαγωγικά.....   | 23 |
| 5.2 Οι λογιστικές βάσεις των δυο συστημάτων .....   | 24 |
| 5.3 Καταγραφή Λογιστικών γεγονότων.....   | 25 |
| 5.4 Εισαγωγή και παρακολούθηση βασικών στοιχείων των Δημόσιων Οργανισμών με<br>βάση το Διπλογραφικό Σύστημα .....                                 | 25 |
| 5.4.1 ΑΠΟΓΡΑΦΗ.....   | 25 |
| 5.4.1.1 Καθορισμός χρονοδιαγράμματος εργασιών.....  | 26 |
| 5.4.1.2 Λήψη τεχνικών μέτρων .....  | 26 |
| 5.4.1.3 Η Απογραφή και η Αποτίμηση των κοινόχρηστων περιουσιακών στοιχείων... ..  | 26 |
| 5.4.1.4 Διαμόρφωση Καθαρής Θέσης-Κεφαλαίου .....  | 27 |
| 5.4.1.5 Διαδικασία έγκρισης της Απογραφής.....  | 28 |
| 5.4.2 ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ .....  | 29 |
| 5.4.2.1 Κατηγορίες στις οποίες διακρίνονται τα Πάγια .....  | 31 |
| 5.4.2.2 Η Περιουσία του Δημοσίου.....   | 32 |
| 5.4.2.3 Αποσβέσεις.....   | 33 |
| 5.4.2.4 Μέθοδοι Αποσβέσεων .....  | 34 |

|  |    |
|--|----|
| 5.4.2.5 Οι Εγγραφές των Αποσβέσεων.....  | 34 |
| 5.4.3 ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ.....  | 35 |
| 5.4.3.1 Η Λογιστική των Απαιτήσεων.....  | 35 |
| 5.4.3.2 Τα Χρεόγραφα που κατέχει ο Δημόσιος Οργανισμός.....                            | 36 |
| 5.4.3.3 Η Λογιστική Αντιμετώπιση των Προκαταβολών και Πιστώσεων.....                   | 36 |
| 5.4.3.4 Τα Χρηματικά Διαθέσιμα του Οργανισμού.....                                     | 37 |
| 5.4.4 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ.....   | 37 |
| 5.4.4.1 Το κεφάλαιο του Οργανισμού.....  | 37 |
| 5.4.4.2 Αποθεματικά.....   | 38 |
| 5.4.4.3 Αποτελέσματα εις Νέο.....  | 38 |
| 5.4.4.4 Επιχορηγήσεις επενδύσεων.....  | 39 |
| 5.4.4.5 Προβλέψεις.....  | 39 |
| 5.4.4.6 Οι προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων.....  | 40 |
| 5.4.4.7 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις.....  | 41 |
| 5.4.5 ΕΞΟΔΑ.....   | 42 |
| 5.4.5.1 Οι έννοια του εξόδου.....  | 42 |
| 5.4.5.2 Έξοδό, Δαπάνη και Κόστος.....  | 42 |
| 5.4.6 ΕΣΟΔΑ.....   | 43 |
| 5.4.6.1 Τακτικά έσοδα.....   | 43 |
| 5.4.6.2 Έκτακτα έσοδα.....   | 43 |
| 5.4.6.3 Διακρίσεις των εσόδων.....   | 44 |
| 5.4.7 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ.....                                       | 45 |
| 5.4.7.1 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα – έξοδα (λογαριασμός 81).....                       | 45 |
| 5.4.7.2 Έσοδα και έξοδα προηγούμενων χρήσεων (λογαριασμός 82).....                     | 46 |
| 5.4.7.3 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους (λογαριασμός 83).....                       | 46 |
| 5.4.7.4 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος(λογαριασμός 85)..... | 46 |

|  |    |
|--|----|
| 5.4.7.5 Οι έννοιες των αποτελεσμάτων .....   | 46 |
| 5.4.7.6 Ο λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης ( λογαριασμός 80).....   | 47 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6.....  | 48 |
| 6. Η ΣΥΛΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΜΕ ΤΗΝ ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΟΥ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ..... | 48 |
| 6.1 Εισαγωγικά.....  | 48 |
| 6.2 ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ - ΟΜΑΔΑ 10.....  | 51 |
| 6.3 Η ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ.....  | 52 |
| 6.3.1 Κωδικοί Εσόδων-Εξόδων του Δημόσιου Λογιστικού.....   | 52 |
| 6.3.2 Η έννοια της Διασύνδεσης ανάμεσα σε Γενική Λογιστική και Δημόσιο Λογιστικό.....                            | 53 |
| 6.3.3 Κωδικοί Αριθμοί Εσόδων κατά το Δημόσιο Λογιστικό.....  | 54 |
| 6.3.4 Κωδικοί Αριθμοί Εξόδων κατά το Δημόσιο Λογιστικό.....  | 54 |
| 6.3.5 Αντιστοιχία Κωδικών Αριθμών Εσόδων (Κ.Α.Ε.) και Ομάδων του Ε.Γ.Λ.Σ., σύμφωνα με το Π.Δ. 205/98 .....       | 55 |
| 6.3.6 Αντιστοιχία Κωδικών Αριθμών Εξόδων (Κ.Α.Ε.) και Ομάδων Ε.Γ.Λ.Σ., σύμφωνα με το Π.Δ. 205/98.....            | 55 |
| 6.4 ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ.....  | 56 |
| 6.4.1 Οι Λογαριασμοί Τάξεως του Δημόσιου Λογιστικού.....   | 57 |
| 6.4.2 Εκτέλεση Προϋπολογισμού .....  | 57 |
| 6.4.3 Αναλυτικά οι Λογαριασμοί .....   | 57 |
| 6.4.4 Τα όρια Δαπανών για Αγορά Υλικού και Υπηρεσιών-Ανάθεση σε εξωτερικό Συνεργάτη.....                         | 60 |
| 6.4.5 Ανάλυση Υποχρεώσεων από τους Διατάκτες.....  | 61 |
| 6.4.6 Κριτική του τρόπου παρακολούθησης του Προϋπολογισμού μέσω Λογαριασμών Τάξεως .....                         | 63 |
| 6.5 ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ .....  | 63 |
| 6.6 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ .....  | 65 |

---

|  |    |
|--|----|
| 6.7 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΣΤΗ ΣΥΛΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΜΕ ΤΗ ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ .....  | 66 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 <sup>ο</sup> .....  | 70 |
| 7. ΤΗΡΗΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ, ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΩΝ ΤΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ ΚΑΙ ΤΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΔΗΜΟΣΙΕΥΟΥΝ.....                | 70 |
| 7.1 Βιβλία στα οποία αποτυπώνονται οι οικονομικές πράξεις μιας οικονομικής μονάδας σύμφωνα με την Διπλογραφική Λογιστική μέθοδο..... | 70 |
| 7.2 Διαδικασίες Λογιστικών Καταχωρήσεων .....  | 72 |
| 7.3 Οι Οικονομικές Καταστάσεις που υποχρεούται να δημοσιεύσει ο Οργανισμός .....   | 74 |
| 7.3.1 Χαρακτηριστικά των Οικονομικών Καταστάσεων.....  | 75 |
| 7.4 Η αδυναμία Λογιστικής αποτύπωσης της Απόδοσης Έργου των μη κερδοσκοπικών Δημόσιων Οργανισμών .....                               | 75 |
| 7.4.1 Εκτίμηση της Αποδοτικότητας των Δημόσιων Υπηρεσιών .....   | 76 |
| ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΕΠΙΛΟΓΟΣ .....  | 77 |
| ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ .....   | 78 |
| ΣΤΟΙΧΕΙΑ .....   | 79 |
| -ΠΟΙΑ ΕΙΝΑΙ Η ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΣΗΜΕΡΑ .....   | 79 |
| Σημαντικά βήματα σε Α.Ε.Ι. – Τ.Ε.Ι.....  | 79 |
| Σημαντικά βήματα στην Νομαρχιακή Αυτοδιοίκηση (Ν.Α.).....  | 79 |
| -ΤΑ ΚΥΡΙΟΤΕΡΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΕΜΦΑΝΙΖΟΝΤΑΙ .....  | 79 |
| -ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑΣ .....  | 80 |
| -Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑΣ ΑΠΑΙΤΕΙ ΣΧΕΔΙΟ.....   | 80 |
| -ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑΣ.....   | 80 |
| ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1 .....  | 82 |
| ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2 .....  | 83 |
| ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....  | 85 |

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Μέχρι σήμερα, οι Δημόσιες Υπηρεσίες και οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης(ΟΤΑ) της χώρας μας, παρακολουθούν την Χρηματοοικονομική τους διαχείριση σύμφωνα με **το λογιστικό των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου(Ν.Π.Δ.Δ.)**, το οποίο ανήκει στον κύκλο του Δημόσιου Λογιστικού και από το Νομοθετικό Διάταγμα Ν.Δ.496/74.

Η τήρηση των λογιστικών βιβλίων τους γίνεται σήμερα με το **Απλογραφικό Σύστημα**. Ο καθορισμός του Απλογραφικού Συστήματος για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων των Δημόσιων Οργανισμών, έγινε αρχικά στον τομέα των Δημόσιων Νοσοκομείων και βρίσκεται στους οικονομικούς και διαχειριστικούς κανόνες του 1952, όπου στο άρθρο 155 καθορίζεται το Απλογραφικό Σύστημα των Νοσηλευτικών Ιδρυμάτων πλην όμως, στο ίδιο άρθρο αναφέρεται επί λέξει «Δι αποφάσεως του Διοικητικού Συμβουλίου Νοσηλευτικού Ιδρύματος, εγκεκριμένης υπό του Υπουργού Κοινωνικής Πρόνοιας δύναται να εφαρμοσθεί το Διπλογραφικό Σύστημα εις τα Ιδρύματα, εν περίπτωση καθ' ήν το Απλογραφικό Σύστημα δεν παρέχει ευχέρειαν ενημερότητας των λογαριασμών.»

Ύστερα από 50 χρόνια βρεθήκαμε μπροστά στην **εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος** στα Δημόσια Νοσοκομεία της χώρας. Η εισαγωγή αυτού του συστήματος, παράλληλα με την τήρηση του Δημόσιου Λογιστικού, προβλέπεται στο άρθρο 29 παρ.3 του Ν.2819/97. Η ημερομηνία υποχρεωτικής εφαρμογής του από τα Κρατικά Νοσοκομεία είναι σύμφωνα με το άρθρο 3 του Π.Δ.205/98 (ΦΕΚ 163Α /98) η 1/1/2000. Με το άρθρο 36 του Ν.2778/99 (ΦΕΚ 295Α ) η υποχρεωτική εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος μετατέθηκε για την 1/1/2001.

Σκοπός της εργασίας μας, είναι να δείξουμε την **αναγκαιότητα της εφαρμογής του Διπλογραφικού Συστήματος και τα οφέλη που αυτό θα φέρει στην ορθολογική διαχείριση των Δημόσιων Οργανισμών**. Για να γίνει αυτό, απαιτείται μια αναφορά και μια περιγραφή του Απλογραφικού Συστήματος, μία σύντομη παρουσίαση του τρόπου λειτουργίας του Διπλογραφικού Συστήματος και τέλος, ο εντοπισμός των διαφορών και η συλλειτουργία των δύο Συστημάτων.



**ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ: «ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ»**

---

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>**

### **1. ΔΗΜΟΣΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ-ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Το **Δημόσιο Λογιστικό** είναι ένα σύνολο κανόνων, και ως σύνολο κανόνων αποτελεί κομμάτι του Δικαίου που αποφασίζει και ορίζει πώς θα γίνει η διαχείριση του Δημόσιου χρήματος. Το Δημόσιο Λογιστικό, μαζί με το Φορολογικό Δίκαιο, ανήκουν στην κατηγορία του Δημοσιονομικού Δικαίου, ένα Δίκαιο του Δημόσιου Τομέα.

Ένας Δημόσιος Οργανισμός, μέσα σε ένα σύγχρονο κοινωνικό κράτος, για την εξυπηρέτηση των σκοπών του, που ανάλογα με την αρμοδιότητα του, σκοπός αποτελεί η άμυνα, η δικαιοσύνη, η παιδεία, η πρόνοια, η αύξηση του Εθνικού εισοδήματος, η ανύψωση του πνευματικού και του υλικού επιπέδου των πολιτών κλπ. πρέπει να προχωρήσει σε κάποιες δαπάνες και σε κάποια έσοδα στα πλαίσια της δημοσιονομικής του δραστηριότητα.

Οι **Δημόσιες Δαπάνες** αποτελούν τις δαπάνες εκείνες που πρέπει να γίνουν για να συντηρηθεί, να αναπτυχθεί, να προστατευθεί και να προοδεύσει ένα κράτος.

**Δημόσια Έσοδα** είναι τα έσοδα που πραγματοποιεί το κράτος για την αντιμετώπιση των δαπανών του και προέρχονται από:

- Α) Την φορολογική του πολιτική (άμεση ή έμμεση φορολογία, δασμοί, τέλη κλπ).
- Β) Την επιχειρηματική του δραστηριότητα (κέρδη δημοσίων επιχειρήσεων).
- Γ) Από την πιστωτική του πολιτική (δάνεια από το εσωτερικό και το εξωτερικό και έκδοση ακάλυπτων τραπεζογραμματίων).
- Δ) Από άλλες πηγές (όπως κληρονομίες, δωρεές, πρόστιμα, χρηματικές ποινές, εκποιήσεις κρατικής περιουσίας κλπ).

## 1.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

Τα κυριότερα έσοδα του το κράτος τα αντλεί από τους φόρους και είναι αναγκαίο να δώσουμε τις έννοιες και τα χαρακτηριστικά που είναι απαραίτητα γι' αυτούς.

**Φόρος** λέγεται η χωρίς ειδική αντιπαροχή αναγκαστική εισφορά των πολιτών στο κράτος για την αντιμετώπιση των σκοπών του. Τα **συστατικά στοιχεία του φόρου** είναι:

Α)**Αναγκαστική εισφορά**, η συμμετοχή των πολιτών στα φορολογικά βάρη, ανάλογα με τις οικονομικές τους ικανότητες είναι υποχρεωτική.

Β)**Εισφορά χωρίς ειδική αντιπαροχή**, χωρίς να αναμένεται ειδικό αντάλλαγμα(σε αντίθεση με τα τέλη και τους δασμούς).

Γ)**Αντιμετώπιση των σκοπών του κράτους**.

Οι φόροι διακρίνονται **σε δύο κατηγορίες**, τους άμεσους και τους έμμεσους:

**Άμεσοι φόροι**, είναι αυτοί που επιβάλλονται και πληρώνονται απ' ευθείας από τους πολίτες στο Δημόσιο και αφορούν το εισόδημά τους ή την περιουσία τους.

**Έμμεσοι φόροι**, ή φόροι καταναλώσεως, είναι οι φόροι που επιβάλλονται στα οικονομικά αγαθά(υλικά, άυλα, υπηρεσίες) και επιβαρύνουν τα άτομα στο μέτρο που κάνουν χρήση των αγαθών αυτών. Οι έμμεσοι φόροι δεν πληρώνονται απευθείας στο Δημόσιο από τον καταναλωτή, αλλά αυτός τον πληρώνει στον πωλητή και ο πωλητής στο δημόσιο. Ο κυριότερος έμμεσος φόρος είναι ο Φ.Π.Α. .

## 1.2 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ

**Οικονομικό έτος**, λέγεται η δωδεκάμηνη χρονική περίοδος που περιλαμβάνει τις διοικητικές πράξεις και τα γεγονότα, τα οποία σχετίζονται με την διαχείριση του Δημοσίου χρήματος και την κίνηση της Κρατικής περιουσίας. Το οικονομικό έτος στην Ελλάδα συμπίπτει με το ημερολογιακό. **Φορολογικό έτος**, λέγεται το έτος μέσα στο οποίο επιβάλλεται η φορολογία.

Το οικονομικό και το φορολογικό έτος μπορεί να συμπίπτουν αλλά μπορεί να είναι και διαφορετικά, όπως π.χ. τα κέρδη ενός επιχειρηματία που αποκτήθηκαν το 2011 θα φορολογηθούν με τους νόμους που ισχύουν το 2011 που λέγεται φορολογικό έτος, αλλά η διοικητική πράξη επιβολής του φόρου θα γίνει το 2012 που λέγεται οικονομικό έτος.

### 1.3 ΤΟ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ

Η **οικονομική διαχείριση** των Κρατικών Οργανισμών της χώρας μας και των Ν.Π.Δ.Δ., στηρίζεται στον **προϋπολογισμό**, με τον οποίο προσδιορίζονται τα έσοδα και καθορίζονται τα όρια των εξόδων για κάθε οικονομικό έτος. Η παρακολούθηση της κατάρτισης και εκτέλεση του προϋπολογισμού στηρίζεται στον «Κώδικα Κατάταξης Εσόδων-Εξόδων» του 1982 που έχει εκδώσει το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους(Γ.Λ.Κ) (Αριθ. Πρωτ. 25614/26-2-1982, Εγκύκλιος 2). Ο κώδικας αυτός αποτελεί την τελευταία ανατύπωση της παλαιάς κωδικής κατάταξης, που προβλέπει το άρθρο 3 παρ.2 του Νομοθετικού Διατάγματος(Ν.Δ.) 496/74, και ο οποίος μέχρι σήμερα, συμπληρώνεται με νέους κωδικούς από την 39<sup>η</sup> Διεύθυνση του Γ.Λ.Κ. όταν παρουσιάζεται ιδιαίτερη ανάγκη ( π.χ. προσθήκη του Κωδικού Ανάλυσης Εσόδων-Εξόδων Κ.Α.Ε. 1281 «Προμήθεια υλικών μηχανογραφικών και λοιπών συναφών εφαρμογών»).

Στο σημείο αυτό έχει σημασία να τονίσουμε ότι οι έννοιες «έσοδα» και «έξοδα» σύμφωνα με το Δημόσιο Λογιστικό, είναι τελείως διαφορετικές απ' τις αντίστοιχες έννοιες, σύμφωνα με τις αρχές της Λογιστικής Επιστήμης.

Έτσι σαν «έσοδα» του προϋπολογισμού των Ν.Π.Δ.Δ. εννοούμε κάθε χρηματικό ποσό που περιέρχεται νόμιμα στο Ν.Π.Δ.Δ. και **αυξάνει το ταμειακό ενεργητικό του**. Ενώ σαν «έξοδα» εννοούμε την **κάθε δαπάνη** που γίνεται νόμιμα από το Ν.Π.Δ.Δ.. Έτσι όπως όλοι γνωρίζουμε, σαν έσοδα θεωρούνται τα χρηματικά ποσά που εισπράττει ο Κρατικός Οργανισμός ή ο Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης(Ο.Τ.Α.) με την αντίστοιχη έκδοση του Γραμματίου Είσπραξης και σαν έξοδα θεωρείται το χρηματικό ποσό που καταβάλλεται με την αντίστοιχη εξόφληση του Χρηματικού Εντάλματος. Τελικά, κατά το Δημόσιο Λογιστικό, ό,τι χρηματικό ποσό **εισπράττεται** είναι έσοδο και ότι **πληρώνεται** είναι έξοδο. Με την λογική δε αυτή του Δημόσιου Λογιστικού, οι **κρατήσεις** π.χ. για τα Ασφαλιστικά Ταμεία, ο Φ.Μ.Υ. κλπ, θεωρούνται σαν έσοδα όταν παρακρατούνται και σαν έξοδα όταν αποδίδονται.

Κάθε φορά λοιπόν, που ο Δημόσιος Οργανισμός εισπράττει έσοδα εκδίδει Γραμμάτιο Είσπραξης με το οποίο ενημερώνεται **ένας** Κωδικός αριθμός εσόδων του προϋπολογισμού. Αντίθετα, όταν καταβάλλει χρηματικό ποσό για εξόφληση αντίστοιχου χρηματικού εντάλματος ενημερώνεται **ένας** κωδικός αριθμός εξόδων του προϋπολογισμού του. Βλέπουμε δηλαδή ότι το σύστημα του Δημόσιου Λογιστικού είναι **μονογραφικό**, δηλαδή κάθε πράξη καταγράφεται **μονοδιάστατα** είτε σαν έξοδο είτε σαν έσοδο. Οι Κωδικοί συνεπώς του Δημόσιου Λογιστικού με αυτή τους την λειτουργία, μόνο **αυξάνονται**.

Συμπερασματικά, η λειτουργία αυτή του **Δημόσιου Λογιστικού**, με την απλογραφική μέθοδο **στερεί** τους Δημόσιους Οργανισμούς και Υπηρεσίες από μια σειρά **πολύτιμων και σημαντικών πληροφοριών** που είναι αναγκαίες για την άσκηση ορθολογικής διαχείρισης.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>**

### **2. ΒΑΣΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ**

#### **2.1 ΔΗΜΟΣΙΟΣ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ**

**Προϋπολογισμός** είναι ο νόμος με τον οποίο προσδιορίζονται Δημόσια έσοδα και καθορίζονται τα όρια των εξόδων του κράτους(οι λεγόμενες πιστώσεις) για κάθε οικονομικό έτος.

Από τον πιο πάνω ορισμό προκύπτουν:

**Α)Ο προϋπολογισμός είναι νόμος**, δηλαδή ψηφίζεται από την Βουλή.

**Β)Ο προϋπολογισμός ισχύει για ένα μόνο οικονομικό έτος**(από 1/1 μέχρι 31/12).

**Γ)Με τον προϋπολογισμό προσδιορίζονται τα δημόσια έσοδα και καθορίζονται τα όρια των εξόδων του κράτους μέσα σε ένα οικονομικό έτος.**

##### **2.1.1 Σημασία του Προϋπολογισμού**

Ο Δημόσιος Προϋπολογισμός είναι σύνθετη πράξη και μάλιστα Λογιστική, Νομική και Πολιτική.

**Α)Λογιστική**, γιατί αποτελεί ογκώδη πίνακα υπολογισμών και λογαριασμών, με τον οποίο το κράτος χαράζει την οικονομική του πορεία για ένα έτος.

**Β)Νομική**, κυρώνεται νομοθετικά και είναι νόμος και μάλιστα ιδιότυπος νόμος γιατί δεν ψηφίζεται κατά την συνηθισμένη διαδικασία. Ακόμη, είναι τυπικός νόμος, γιατί η εκτέλεση του τόσο στο σκέλος των εσόδων, όσο και στο σκέλος των δαπανών πρέπει να στηρίζεται σε νόμο(π.χ. στον προϋπολογισμό προβλέπεται μείωση των αποδοχών των δημοσίων

υπαλλήλων, για να γίνουν αυτές οι μειώσεις θα πρέπει να υπάρχει ή να ψηφιστεί νόμος που να μειώνει τις αποδοχές αυτές).

Γ)**Πολιτική**, γιατί αποτελεί το μέσο για την εφαρμογή του οικονομικού προγράμματος της κυβέρνησης.

### 2.1.2 Μορφές Δημόσιου Προϋπολογισμού

#### Α)Γενικός Προϋπολογισμός

Σ' αυτόν εμφανίζονται όλα τα έσοδα και οι δαπάνες του κράτους, για ένα οικονομικό έτος. Αυτός περιλαμβάνει ενοποιημένους τον Τακτικό Προϋπολογισμό και Προϋπολογισμό Δημοσίων Επενδύσεων.

#### Β)Τακτικός Προϋπολογισμός

Στο σκέλος των εσόδων περιλαμβάνει όλα τα έσοδα του κράτους εκτός από τα έσοδα από τη σύναψη δανείων και τα έσοδα που προέρχονται από την εκμετάλλευση δημοσίων επενδύσεων που πραγματοποιήθηκαν στο παρελθόν. Στο σκέλος των εξόδων περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες του κράτους, εκτός από τις κρατικές δαπάνες για δημόσιες επενδύσεις.

#### Γ)Προϋπολογισμός Δημοσίων Επενδύσεων

Στο σκέλος των εσόδων περιλαμβάνει το τυχόν πλεόνασμα του Τακτικού προϋπολογισμού που διατίθεται για την διενέργεια Δημοσίων επενδύσεων, τα έσοδα από την σύναψη δανείων και τα έσοδα από την εκμετάλλευση Δημοσίων επενδύσεων. Στο σκέλος των εξόδων περιλαμβάνει τις προβλεπόμενες επενδύσεις του κράτους.

### 2.1.3 Προσαρτημένοι Προϋπολογισμοί

Στον Γενικό Προϋπολογισμό του κράτους, προσαρτώνται οι **προϋπολογισμοί διαφόρων αποκεντρωμένων υπηρεσιών του Δημοσίου** που έχει κριθεί σκόπιμο να έχουν δικό τους προϋπολογισμό. Τέτοιες υπηρεσίες είναι το Ταμείο Εθνικής Άμυνας, το Ταμείο Εθνικής Οδοποιίας, η Υπηρεσία Κρατικών Λαχείων κ.ά. .

### 2.1.4 Ταξινόμηση των Εσόδων και των Εξόδων στον Τακτικό Προϋπολογισμό

Τα έσοδα και τα έξοδα του προϋπολογισμού **ταξινομούνται κατ' είδος, ομάδες και κατηγορίες** ανάλογα με την αιτία και την φύση τους, ειδικότερα όσον αφορά τα έξοδα κατά Υπουργείο και Υπηρεσίες.

Κάθε δαπάνη(πίστωση) εξειδικεύεται και καθορίζεται αναλυτικά με πρωτοβάθμιους, δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους κ.λπ. λογαριασμούς και καθορίζεται αναλυτικά και το ποσό της(π.χ. 19 Υπουργείο Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων, 110 Κεντρική Υπηρεσία, 0000 Πληρωμές για Υπηρεσίες, 0200 Αμοιβές Τακτικών Πολιτικών Υπαλλήλων, 0211 Βασικός Μισθός Τακτικών Υπαλλήλων).

Απαγορεύεται η μεταφορά πιστώσεων και μόνο εξαιρετικά, έπειτα από αιτιολογημένη απόφαση του Υπουργού Οικονομικών επιτρέπεται, όταν αφορά το ίδιο Υπουργείο ή Υπηρεσία. Από την αρχή αυτή της εξειδίκευσης των δαπανών επιτυγχάνεται:

Α) Η δέσμευση της Διοικήσεως να δαπανά μόνο ποσά που αναγράφονται στον προϋπολογισμό για την συγκεκριμένη δαπάνη.

Β) Η διευκόλυνση του ελέγχου των δαπανών.

Γ) Η αποφυγή των αυθαιρεσιών και των καταχρήσεων, με την καθιέρωση διαδικασιών πραγματοποιήσεως της δαπάνης.

## 2.2 ΦΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

-Σχεδιασμός ή Κατάρτιση

-Έγκριση

-Εκτέλεση

-Έλεγχος

### 2.2.1 Κατάρτιση και Έγκριση του Προϋπολογισμού

**Αρμόδιος** για την κατάρτιση του Προϋπολογισμού είναι ο **Υπουργός Οικονομικών**. Η Διεύθυνση Προϋπολογισμού του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους, με εγκύκλιο της κατά τον μήνα Ιούνιο κάθε έτους, σε όλα τα Υπουργεία και τις άλλες Δημόσιες Υπηρεσίες, δίνει οδηγίες για τον τρόπο καταρτίσεως του Προϋπολογισμού τους.

Οι Υπηρεσίες των Υπουργείων συντάσσουν τα σχέδια των εσόδων και των εξόδων τους σε χωριστούς για κάθε έσοδο και κάθε έξοδο πίνακες, με αιτιολόγηση για το κάθε ένα και αναφέρουν και τον νόμο με βάση τον οποίο μπορεί να πραγματοποιηθεί. Η Οικονομική Υπηρεσία ή Διεύθυνση κάθε Υπουργείου συντονίζει το έργο των πιο πάνω Υπηρεσιών και

τελικά υποβάλλει τα σχέδια στην Υπηρεσία εντελλομένων εξόδων του Γ.Λ.Κ. που εδρεύει σε κάθε Υπουργείο.

**-Αρχές Κατάρτισης του Προϋπολογισμού:**

Α)Αρχή της Δημοσιότητας.

Β)Αρχή της Ενότητας.

Γ)Αρχή της Καθολικότητας.

Δ)Αρχή της Ειδίκευσης.

Ε)Αρχή της Ακρίβειας.

Σύμφωνα με το Σύνταγμα, ο Προϋπολογισμός εισάγεται στη Βουλή των Ελλήνων από τον Υπουργό Οικονομικών, για ψήφιση και για έγκριση έναν τουλάχιστον μήνα πριν από την έναρξη του Οικονομικού έτους.

### 2.2.2 Εκτέλεση Προϋπολογισμού

Η εκτέλεση του Προϋπολογισμού περιλαμβάνει την **βεβαίωση των Δημοσίων εσόδων, την είσπραξη των Δημοσίων εσόδων, την διενέργεια των Δημοσίων δαπανών και την πληρωμή τους.**

Αρμόδια για την εκτέλεση του Προϋπολογισμού όργανα είναι όλα τα Υπουργεία, Ειδικά Ταμεία κ.λπ. . Ο Υπουργός Οικονομικών είναι αρμόδιος για την γενική διαχείριση του Προϋπολογισμού και την εκτέλεση του μέσα στα νόμιμα όρια και εποπτεύει για την διαχείριση των Δημοσίων χρημάτων και γενικά της Δημόσιας περιουσίας.

### 2.2.3 Έλεγχος του Προϋπολογισμού

Για την αποτελεσματικότερη αντιμετώπιση φαινομένων διαφθοράς στον Δημόσιο και ευρύτερο Δημόσιο Τομέα, οι Δημόσιες Δαπάνες υπόκεινται σε τελικό έλεγχο από **το Ελεγκτικό Συνέδριο, το οποίο πιστοποιεί και την νομιμότητα της δαπάνης, είτε πριν είτε κατόπιν της διενέργειάς της.** Υπάρχουν δύο είδη ελέγχου:

Α)Ο **Προληπτικός Έλεγχος**, που διενεργείται πριν την πληρωμή της δαπάνης, από Πάρεδρο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, που είναι εγκατεστημένος στον φορέα.

Β)Ο **Κατασταλτικός Έλεγχος**, που διενεργείται μετά την πληρωμή της δαπάνης και ανά χρήση, αφού αποσταλούν τα Χρηματικά Εντάλματα Πληρωμών(Χ.Ε.Π.) στο Ελεγκτικό Συνέδριο.

## **2.3 ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΑΙ Η ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΤΟΥΣ**

Βεβαίωση του Δημόσιου Εσόδου στον Προϋπολογισμό, λέγεται **η πράξη της αρμόδιας διοικητικής αρχής, η οποία με βάση τους νόμους που ισχύουν, καθορίζει την αιτία, το ποσό και τον οφειλέτη του εσόδου**. Αφού βεβαιωθεί το έσοδο, ακολουθεί η είσπραξή του ή γίνεται αποδεκτή η μεταβίβαση στο Δημόσιο περιουσιακών στοιχείων.

Αρμόδια για την βεβαίωση του Δημοσίου εσόδου είναι κυρίως οι Εφορίες για τους φόρους και άλλες δημόσιες υπηρεσίες, τελωνεία, ειδικά ταμεία κ.λπ.

Αρμόδια για την είσπραξη των Δημοσίων εσόδων είναι κυρίως τα Δημόσια ταμεία, τα τελωνεία, και διάφορες άλλες δημόσιες υπηρεσίες.

## **2.4 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΑΠΑΝΗΣ ΣΤΟΝ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΚΑΙ Η ΠΛΗΡΩΜΗ ΤΗΣ**

Το ποσό που αναγράφεται στον Προϋπολογισμό Εξόδων του Κράτους για ορισμένη δαπάνη, λέγεται και **Πίστωση**. Τα χαρακτηριστικά της πίστωσης είναι:

- Α) Η πίστωση για την ορισμένη δαπάνη πρέπει να γράφεται αναλυτικά στον Προϋπολογισμό.
- Β) Η πίστωση αποτελεί όρο για την νόμιμη διενέργεια της δαπάνης.
- Γ) Δεν επιτρέπεται υπέρβαση του ποσού της πιστώσεως.

### **2.4.1 Η Διαδικασία Διενέργειας της Δαπάνης**

Η πραγματοποίηση των Δημοσίων δαπανών ακολουθεί την ακόλουθη διαδικασία:

- Α) **Ανάληψη Υποχρέωσης**, είναι η διοικητική πράξη με την οποία το αρμόδιο όργανο αποφασίζει την διενέργεια της δαπάνης.
- Β) **Αναγνώριση της Δαπάνης**, δηλαδή διαπίστωση της πραγματοποιήσεως της δαπάνης σύμφωνα με τον Κώδικα του Δημόσιου Λογιστικού.
- Γ) **Εκκαθάριση της Δαπάνης**, διαπιστωτική πράξη της πραγματοποίησης της δαπάνης.
- Δ) **Εντολή Πληρωμής**, με έκδοση Χρηματικού Εντάλματος Πληρωμής.



## Ε) Πληρωμή.

Η πληρωμή οποιασδήποτε δαπάνης του Δημοσίου, γίνεται με Ένταλμα Πληρωμής, εκτός από μισθούς, βοηθήματα και άλλες σταθερές διαρκείς ή περιοδικού χαρακτήρα που εκκαθαρίζονται από τους προϊστάμενους των οικείων υπηρεσιών που πληρώνονται με καταστάσεις.

### 2.4.2 Προπληρωμή και Πάγια Προκαταβολή

Σε περιπτώσεις που πραγματοποιούνται μικροδαπάνες οι οποίες πρέπει να πληρωθούν αμέσως, όπως π.χ. αγορές υλικών δημόσιων εργαστηρίων, μικροεπισκευές, μετακινήσεις υπαλλήλων, πληρωμή σπουδαστικών δανείων κ.ά. τότε εκδίδεται Χρηματικό Ένταλμα Προπληρωμής.

Το **Χρηματικό Ένταλμα Προπληρωμής**, εκδίδεται στο όνομα του δημόσιου υπαλλήλου, ο οποίος εισπράττει τα χρήματα και πραγματοποιεί τις πληρωμές. Στη συνέχεια και στην προθεσμία που έχει οριστεί, αποδίδει λογαριασμό, υποβάλλοντας και τα δικαιολογητικά των πληρωμών τα οποία πρέπει να έχουν εκδοθεί όπως ορίζεται από Κ.Β.Σ.

**Πάγια Προκαταβολή**, είναι η διάθεση χρηματικού ποσού σε κάποια δημόσια υπηρεσία, για την αντιμετώπιση δαπανών, που η πληρωμή τους δεν μπορεί να αναβληθεί μέχρι να ολοκληρωθεί η διαδικασία δικαιολόγησης της δαπάνης. Συνίσταται με Προεδρικό Διάταγμα(Π.Δ.), ύστερα από πρόταση του Υπουργού Οικονομικών και του αρμόδιου Υπουργού. Η διαχείριση της Πάγιας Προκαταβολής, ανατίθεται με απόφαση του αρμόδιου Υπουργού σε μόνιμο δημόσιο υπάλληλο.

## 2.5 ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Απολογισμός είναι ο **νόμος του κράτους με τον οποίο εμφανίζονται τα αποτελέσματα της εκτελέσεως του προϋπολογισμού των εσόδων και των εξόδων του κράτους**. Σύμφωνα με το άρθρο 30 του Ν.Δ. 496/74 όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 12 του Ν. 369/76, υποβάλλεται από τα Ν.Π.Δ.Δ., μετά των σχετικών αναλυτικών εκθέσεων, μέχρι τέλους Ιουνίου του επόμενου έτους στα αρμόδια για την έγκριση του προϋπολογισμού όργανα. Τα όργανα αυτά, αφού διαπιστώσουν ότι η εκτέλεση του προϋπολογισμού έγινε μέσα στις εγκριθείσες πιστώσεις, εγκρίνουν τον απολογισμό μέχρι τέλους του έτους.

Ο απολογισμός **συντάσσεται από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους** και στη συνέχεια υποβάλλεται από τον Υπουργό Οικονομικών στο Ελεγκτικό Συνέδριο για την διαπίστωση της ορθότητας των στοιχείων του και ακολούθως μαζί με την έκθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου, υποβάλλεται στη Βουλή για κύρωση. Ο απολογισμός εσόδων και εξόδων έκαστου έτους, **απεικονίζει τα αποτελέσματα του προϋπολογισμού του αντίστοιχου έτους και παρουσιάζουν κατά στήλη:**

Α)Τα αρχικά προϋπολογισθέντα έσοδα και έξοδα.

Β)Τις μεταγενέστερες συμπληρώσεις και τροποποιήσεις.

Γ)Τα πραγματοποιηθέντα έσοδα και έξοδα.

Δ)Τα επιπλέον ή τα λιγότερα πραγματοποιηθέντα έσοδα και έξοδα.

Ε)Το πλεόνασμα ή το έλλειμμα.

## 2.6 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Ισολογισμός του κράτους, είναι ο νόμος στον οποίο εμφανίζεται η κατάσταση των λογαριασμών τόσο του Προϋπολογισμού, όσο και των άλλων λογαριασμών, που έχουν σχέση με την χρηματική διαχείριση του Δημοσίου και το Δημόσιο χρέος.

Η διαδικασία μέχρι και την κύρωση του Ισολογισμού από την Βουλή, είναι ίδια με αυτήν του Απολογισμού.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>

### 3.ΑΝΑΓΚΗ ΓΙΑ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ

Στη λογιστική παρακολούθηση, σε επίπεδο κεντρικής διοίκησης ( υπουργεία, περιφέρειες κ.λπ.), το πρότυπο της λογιστικής που ακολουθείται κυρίως μέχρι σήμερα, είναι αυτό της Ταμειακής βάσης. Το σύστημα διαχείρισης των Δημόσιων οικονομικών χαρακτηρίζεται ως Συγκεντρωτικό, αφού τόσο οι δοσοληψίες των επιμέρους φορέων, όσο και η κατάρτιση του Ισολογισμού και του απολογισμού, διενεργούνται αποκλειστικά από υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών ( Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, Δ.Ο.Υ, κ.λπ.).

Ως βασικό **πλεονέκτημα** των οικονομικών καταστάσεων όπως καταρτίζονται σήμερα, στο πρότυπο της **Ταμειακής βάσης**, μπορεί να θεωρηθεί η **αξιοπιστία των παρεχόμενων στοιχείων, καθώς πρόκειται για εισπράξεις και πληρωμές που είναι μετρήσιμες και αδιαμφισβήτητες** ενέργειες. Επίσης, το σύστημα των λογαριασμών του Δημοσίου κατά την περίοδο που αναπτύχθηκε και όπως δομήθηκε υπηρετούσε, επαρκώς, τις τότε ανάγκες της δημοσιονομικής διαχείρισης του κράτους. Ωστόσο, οι εξελίξεις και οι ανάγκες που έχουν προκύψει τα τελευταία χρόνια στα θέματα δημοσιονομικής διαχείρισης, οδήγησαν στο να καταστούν οι ακολουθούμενες διαδικασίες ανεπαρκείς για την ικανοποίηση των σύγχρονων απαιτήσεων.

#### 3.1 Αδυναμίες υφιστάμενου συστήματος

Συνοψίζοντας, οι βασικές **αδυναμίες που εντοπίζονται στην υφιστάμενη δομή** είναι:

Α)Ο Ισολογισμός όπως συντάσσεται σήμερα, πέραν του ότι **δεν απεικονίζει την Περιουσιακή διάρθρωση και τις Υποχρεώσεις του κράτους**, δεν τηρεί τη βασική λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.

Β)Η **έλλειψη ποιοτικής πληροφόρησης**, καθώς ένα μεγάλο εύρος λογιστικών δεδομένων δεν αποτυπώνονται σε στοιχεία του Ενεργητικού ή Παθητικού. Αλλά κατατάσσονται υποχρεωτικά ως Ταμειακές εισροές ή εκροές.

Γ)Η παρεχόμενη πληροφόρηση από τον Ισολογισμό και τον Απολογισμό δεν γίνεται κατανοητή από το ευρύ κοινό.

Δ)Η καταγραφή του συνόλου των συναλλαγών σε ταμειακή βάση, **δεν επιτρέπει τον επαρκή προσδιορισμό του πραγματικού κόστους των κρατικών δραστηριοτήτων**, δηλαδή η έννοια του Κόστους δεν υπάρχει στο Δημόσιο Λογιστικό.

Ε)Σαφής είναι ακόμα η **αδυναμία παρακολούθησης της κατανάλωσης των υλικών στους Δημόσιους Οργανισμούς**, καθώς επίσης το Απλογραφικό σύστημα του Δημόσιου Λογιστικού δεν λαμβάνει υπόψη του τις αποσβέσεις των κτιρίων, μηχανημάτων, επίπλων κ.λπ.

Τελικά, είναι φανερό, πως όλο το νομικό πλέγμα που ρυθμίζει το Δημόσιο Λογιστικό των Ν.Π.Δ.Δ. (Ν.Δ. 496/74) στηρίζεται στην αντίληψη που θέλει την τυπολατρία των Νομικών Διατάξεων υπεράνω της οικονομικής ουσίας, αντί να συμβαίνει το αντίθετο.

### 3.2 Παράγοντες που οδηγούν στον εκσυγχρονισμό

Η κατανόηση των αδυναμιών που παρουσιάζει το υφιστάμενο σύστημα και η πρόοδος που συντελείται διεθνώς, σε θέματα λογιστικών διαδικασιών και διαχείρισης των Δημόσιων οικονομικών, ενισχύουν την ανάγκη μετάβασης σε ένα **εκσυγχρονισμένο σύστημα λογιστικής που θα καλύπτει την δημοσιονομική διαχείριση**. Ορισμένοι από τους **παράγοντες που οδήγησαν πολλές χώρες στον εκσυγχρονισμό των συστημάτων δημοσιονομικής διαχείρισης**, αναφέρονται παρακάτω και σχετίζονται με:

Α)**Βελτίωση της διαφάνειας** στη διαχείριση των Δημόσιων οικονομικών και ενίσχυση του βαθμού λογοδοσίας των φορέων.

Β)**Πληρέστερη πληροφόρηση** όσον αφορά στα πάγια Περιουσιακά στοιχεία ( Ενσώματες και Ασώματες Ακίνητοποιήσεις, Συμμετοχές) και τις Απαιτήσεις/Υποχρεώσεις του κράτους, ώστε να είναι δυνατή η λήψη ορθότερων αποφάσεων προγραμματισμού και διοίκησης, για την βέλτιστη αξιοποίηση των διαθέσιμων πόρων.

Γ)**Μετάβαση από ένα σύστημα που καταγράφει εισροές-εκροές σε ένα νέο, το οποίο δίνει βαρύτητα στην επίτευξη «Αποτελέσματος».**

Δ)**Αποτύπωση στις Οικονομικές καταστάσεις των αποτελεσμάτων** από την δραστηριότητα του κράτους.

Ε)**Διευκόλυνση της διοίκησης** μέσω των αποτελεσμάτων(management by results), αφού πέραν της καλύτερης αποτύπωσης της περιουσιακής διάρθρωσης του κράτους, δίνεται η δυνατότητα προσδιορισμού του συνολικού κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών ή ακολουθούμενων δραστηριοτήτων-πολιτικών και η συσχέτιση τους με τα οφέλη που απορρέουν για το κοινωνικό σύνολο. Η μέτρηση των αποτελεσμάτων των δραστηριοτήτων ενός φορέα αποτελεί τη βάση της διοίκησης μέσω αποτελεσμάτων.

Ωστόσο, πρέπει να τονιστεί ότι η μεταρρυθμιστική διαδικασία στην οποία έχουν προχωρήσει αρκετές χώρες και φορείς δεν αποτελεί απλώς αλλαγή τεχνικής, αλλά βαθιά τομή στη διαχειριστική αντίληψη. Μια τομή ζωτικής σημασίας για την **εξασφάλιση αποτελεσματικότερου ελέγχου δαπανών, την ελαχιστοποίηση ενδεχόμενων λαθών και την βελτίωση της καθημερινής διαχείρισης των δημόσιων οικονομικών.**

Τέλος, θα πρέπει να τονιστεί ότι **αρκετοί φορείς του ευρύτερου Δημοσίου τομέα εφαρμόζουν εδώ και αρκετά χρόνια το πρότυπο της Διπλογραφικής Λογιστικής.**

Στο πλαίσιο αυτό, νομικά πρόσωπα και οργανισμοί που απαρτίζουν τη Γενική κυβέρνηση, όπως Ο.Τ.Α α' βαθμού και φορείς κοινωνικής ασφάλισης, έχουν εκσυγχρονίσει τα λογιστικά τους συστήματα με την **εισαγωγή Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων(Κ.Λ.Σ.) (Π.Δ. 80/97 και Π.Δ. 315/99).**

**ΜΕΡΟΣ 2<sup>ο</sup>: «ΤΟ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ»**

---

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup>**

### **4. ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ**

Η ανάγκη για λογιστική πληροφόρηση απαιτεί ενιαίο τρόπο και ενιαία λογική εμφάνισης της λογιστικής πληροφορίας. Πρέπει **οι χρήστες και οι διαχειριστές να μιλάνε την ίδιας γλώσσα και να απεικονίζουν με τον ίδιο τρόπο την λογιστική πληροφορία**. Έτσι λοιπόν υπάρχει κωδικοποίηση (**ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1**), αφενός και ενιαίες λογιστικές αρχές για να μπορεί να καλυφθεί η ομοιομορφία, αφετέρου. Όταν γίνεται αναφορά σε αρχές της λογιστικής εννοούνται κάποια βασικά αξιώματα για τον τρόπο λειτουργίας του συστήματος. Καταρχήν **πρέπει να αντιμετωπιστεί η οικονομική μονάδα και πιο συγκεκριμένα το Νομικό Πρόσωπο σαν έναν οργανισμό, η επιχειρηματική δραστηριότητα του οποίου έχει σαν σκοπό την παραγωγή κοινωνικού έργου**.

Τα Ισχύοντα Στη Χώρα μας- Οι βασικές αρχές της λογιστικής και ό,τι ορίζει το άρθρο 43 του Ν.2190/20 :

Τα ποσά των ετήσιων Οικονομικών Καταστάσεων πρέπει να προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποτιμηθεί σύμφωνα με τους κανόνες αυτού του άρθρου. Η αποτίμηση γίνεται με βάση την αρχή της Τιμής Κτήσης ή του κόστους παραγωγής και των πιο κάτω **Γενικών Αρχών** :

- A. Θεωρείται ως δεδομένη η συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρείας.
- B. Οι μέθοδοι αποτίμησης εφαρμόζονται *άγια*, χωρίς μεταβολές από χρήση σε χρήση .
- Γ. Η αρχή της συντηρητικότητας εφαρμόζονται πάντα και ιδιαίτερα:
  - Σε κάθε χρήση περιλαμβάνονται μόνο τα κέρδη που έχουν πραγματοποιηθεί μέσα σε αυτή.
  - Λαμβάνονται υπόψη όλοι οι πιθανοί κίνδυνοι και όλες οι πιθανές ζημιές που αφορούν την κλειόμενη ή τις προηγούμενες χρήσεις, έστω και αν οι σχετικές ενδείξεις άρχισαν να διαφαίνονται μετά το τέλος της κλειόμενης χρήσης, αλλά μέσα στην περίοδο περάτωσης των πράξεων κλεισίματος του Ισολογισμού.
  - Λογίζονται οι απαραίτητες αποσβέσεις και προβλέψεις , ανεξάρτητα από το αν κατά τη χρήση προκύπτει καθαρό κέρδος ή ζημία.

Δ. Τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν τη χρήση λογίζονται σε αυτή, ανεξάρτητα από το χρόνο της είσπραξης ή της πληρωμής τους.

Ε. Τα περιουσιακά στοιχεία των λογαριασμών του Ενεργητικού και του Παθητικού αποτιμώνται χωριστά.

ΣΤ. Τα ποσά ανοίγματος των λογαριασμών της χρήσης συμφωνούν απόλυτα με τον Ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης χρήσης.

Αξίζει να αναφερθούν ακόμη η Αρχή του Δικαιολογητικού και η Αρχή της μέτρησης και έκφρασης όλων των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων σε Ενιαίο Νόμισμα. Επίσης για την λογιστική παρακολούθηση του οργανισμού γίνεται η αποδοχή τριών βασικών και ουσιαστικών αρχών της λογιστικής:

#### 4.1 Οι τρεις βασικές αρχές της Λογιστικής

##### 1. Αρχή της Συντηρητικότητας :

Με βάση την αρχή αυτή πρέπει να **εμφανίζεται η οικονομική κατάσταση του Οργανισμού με τους πιο συντηρητικούς υπολογισμούς**, με τα μικρότερα κέρδη και την λιγότερο ευνοϊκή περιουσιακή κατάσταση, με στόχο την εξασφάλιση της βιωσιμότητας. Για να επιτευχθεί ο σκοπός αυτός πρέπει:

α. τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία , εκτός από τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις, να καταχωρούνται στην αξία κτήσης τους ή στην τιμή κόστους και να αποτιμώνται στο τέλος της χρονιάς με την μικρότερη τιμή μεταξύ της αξίας κτήσης και της τρέχουσας αξίας τους.

β. Στο τέλος της χρονιάς να γίνονται προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους, έξοδα και ζημιές και πιο συγκεκριμένα προβλέψεις για υποτιμήσεις ενσώματων παγίων στοιχείων, επισφαλείς απαιτήσεις, αποζημίωση προσωπικού και για κάθε ζημία ή έξοδο , η πιθανότητα επέλευσης της οποίας εμφανίστηκε μέσα στην διάρκεια της χρονιάς ή και μετά από αυτήν και πάντως μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος Ισολογισμού.

##### 2. Αρχή της Διαχειριστικής Περιόδου:

Με αυτή την αρχή γίνεται δεκτό ότι ανεξάρτητα εάν θεωρείται ο οργανισμός σαν μια Οικονομική μονάδα που διαρκεί από την στιγμή της γέννησης της και μέχρι τη λύση της συντελώντας στην παραγωγή συνεχώς κοινωνικού έργου και υπηρεσιών στους πολίτες, εν τούτοις για λόγους διαμόρφωσης περιοδικών αποτελεσμάτων και εξέτασης βραχυχρόνια της οικονομικής του πορείας και απόδοσης των οικονομικών του

ξεχωρίζεται η οικονομική διαχείριση σε ετήσια χρονικά διαστήματα, τα οποία ονομάζονται διαχειριστικές περιόδους ή διαχειριστικές χρήσεις. Η Διαχειριστική περίοδος είναι ετήσια. Ο όποιος διαχωρισμός, υπάρχων ή μελλοντικός σε διαχειριστικές περιόδους είναι τεχνητός γιατί το συναλλακτικό κύκλωμα του οργανισμού δεν παύει να σταματάει σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή.

### 3. Η Αρχή της Αυτοτέλειας των Χρήσεων:

Είναι συνέχεια της Αρχής της Διαχειριστικής περιόδου και σύμφωνα με αυτή και για λόγους προσδιορισμού του αποτελέσματος, πρέπει να εξεταστούν και να συσχετιστούν τα έσοδα με τα έξοδα της χρονιάς. Για να γίνει αυτό πρέπει να απομονωθούν και να αφαιρεθούν από τα συνολικά έξοδα εκείνα τα οποία αφορούν άλλη χρήση και να προστεθούν σε αυτά, τα έξοδα που αφορούν την συγκεκριμένη χρήση αλλά υποχρεωτικά θα εμφανιστούν στην επόμενη χρήση. Από τα έσοδα δε να αφαιρεθούν εκείνα τα οποία αφορούν επόμενη χρήση και να προστεθούν εκείνα που είναι δουλεμένα και παρόλο που θα εμφανιστούν σε επόμενη χρήση ουσιαστικά αφορούν την τρέχουσα. Αυτή η διαδικασία ονομάζεται χρονική τακτοποίηση των εσόδων και των εξόδων.

Άλλες εξίσου σημαντικές Λογιστικές Αρχές που διέπουν το Διπλογραφικό Σύστημα είναι:

- i. Αρχή της εφαρμογής των κανόνων του Ιστορικού Κόστους.
- ii. Αρχή της συνέχισης της Επιχειρηματικής Δραστηριότητας.
- iii. Αρχή της Πάγιας χρησιμοποίησης των Ίδιων Λογιστικών Μεθόδων.
- iv. Αρχή καταχώρησης στα έσοδα κάθε χρήσης μόνο των Πραγματοποιηθέντων και Βεβαιωθέντων Εσόδων που την αφορούν.
- v. Αρχή του Δουλεμένου των Εξόδων και επιβάρυνσης κάθε χρήσης με τον σύνολο των Βεβαιωθέντων καθώς και των Πιθανών εξόδων που την αφορούν.
- vi. Αρχή της Συσχέτισης των Εξόδων και Εσόδων που αφορούν την χρήση.
- vii. Αρχή της Χωριστής Αποτίμησης Ενεργητικού και Παθητικού.
- viii. Αρχή της συνέχειας των χρήσεων.
- ix. Αρχή υποχρεωτικής ύπαρξης του δικαιολογητικού.
- x. Τέλος, οι 3 βασικές Αρχές εφαρμογής του Λογιστικού Σχεδίου οι οποίες είναι η Αρχή της Αυτονομίας, η Αρχή της κατ' είδος συγκέντρωσης των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων και η Αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης με Λογιστικές εγγραφές.



**ΜΕΡΟΣ 3ο: «Η ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ  
ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΤΟ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ»**

---

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup>**

### **5.ΑΠΑΙΤΟΥΜΕΝΕΣ ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ , ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΗΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΣΤΙΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΤΙΣ ΑΝΑΓΚΕΣ ΤΗΣ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ.**

#### **5.1 Εισαγωγικά**

Τα τελευταία χρόνια **αρκετές χώρες προβαίνουν σε σημαντικές μεταρρυθμιστικές πρωτοβουλίες εκσυγχρονισμού των συστημάτων δημοσιονομικής διαχείρισης.** Αποβλέπουν κυρίως στην ενδυνάμωση της διαφάνειας των δημόσιων οικονομικών και στην ενίσχυση του ελέγχου της σχέσης κόστους – απόδοσης κάθε δραστηριότητας. Στο επίκεντρο των μεταρρυθμίσεων αυτών βρίσκεται η **μετάβαση από την παραδοσιακή λογιστική ταμειακής βάσης στην ακριβέστερη και αποτελεσματικότερη λογιστική δεδουλευμένης βάσης.**

- Βασικό χαρακτηριστικό της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης είναι να εξασφαλίζει την πλήρη καταγραφή των συναλλαγών κατά τη στιγμή της πραγματοποίησής τους, ανεξάρτητα του χρόνου υλοποίησης των συναφών ταμειακών ροών.
- Αντίθετα, στη λογιστική ταμειακής βάσης η συναλλαγές αποτυπώνονται λογιστικά μόνο όταν πληρώνονται ή εισπράττονται μετρητά. Στο πλαίσιο της ταμειακής λογιστικής βάσης δε γίνεται, για παράδειγμα, διάκριση μεταξύ της αγοράς ενός στοιχείου πάγιου ενεργητικού που αποτελεί μακροπρόθεσμη επένδυση και της πληρωμής μιας δαπάνης καθώς και οι δύο ενέργειες αποτυπώνονται ως ταμειακές εκροές ( δαπάνες). Η λογιστική ταμειακής βάσης προκαλεί σύγχυση και στη περίπτωση εκταμίευσης δανείου όπου αποτυπώνετε ως έσοδο και όχι ως υποχρέωση, δεδομένου ότι εισρέουν μετρητά στο ταμείο. Στο πλαίσιο της ταμειακής βάσης, οι υποχρεώσεις και οι απαιτήσεις δεν αποτυπώνονται λογιστικά.

## 5.2 Οι λογιστικές βάσεις των δυο συστημάτων

### ΔΗΜΟΣΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ

Εστιάζει και παρακολουθεί συστηματικά μόνο το Ταμείο.

### ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΒΑΣΗ

Έξοδο = Πληρωμή

Έσοδο = Είσπραξη

### ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

Παρακολουθεί συστηματικά όλη την περιουσιακή συγκρότηση.

### ΔΟΥΛΕΥΜΕΝΗ ΒΑΣΗ

Έσοδο είναι αυτό που έχει γίνει απαιτητό και χωρίς ταμειακή κίνηση.

Η λογιστική μεταρρύθμιση αποτελεί βασικό εργαλείο μιας ευρύτερης δομικής αλλαγής όσον αφορά τον τρόπο διαχείρισης, παρακολούθησης και ελέγχου των δημοσίων οικονομικών αλλά και στο τρόπο διοίκησης των φορέων. Η αλλαγή αυτή δίνει ιδιαίτερη έμφαση στην **βελτίωση της λογοδοσίας, στη μεγιστοποίηση του παραγόμενου αποτελέσματος και στον αποτελεσματικό έλεγχο των φορέων**. Συμμετοχή στην εξέλιξη αυτή έχει και η μεταβίβαση της ευθύνης του τρόπου διάθεσης των δημοσίων δαπανών στους επιμέρους φορείς του δημοσίου. **Κάθε φορέας έχει την ευχέρεια να διαχειριστεί κατά το βέλτιστο τρόπο τους πόρους που του αναλογούν προκειμένου να εκπληρωθούν οι στόχοι του. Ακόμη, κάθε φορέας είναι υπεύθυνος για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ακολουθώντας τα εκάστοτε, ισχύοντα χρηματοοικονομικά πρότυπα**. Η ποιότητα και η αξιοπιστία των παρεχόμενων οικονομικών πληροφοριών διασφαλίζουν έναν στοιχειώδη έλεγχο εσωτερικού συστήματος.

### 5.3 Καταγραφή Λογιστικών γεγονότων

Η καταγραφή των λογιστικών γεγονότων γίνονται σε ταμειακή βάση, δηλαδή με την έκδοση του γραμματίου είσπραξης ή του Εντάλματος Πληρωμής.

Ο οργανισμός δεν κατέγραφε λογιστικά τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις του καθώς και την λογιστική αποτίμηση της περιουσίας του. Από την άλλη, με την εφαρμογή της Διπλογραφικής Λογιστικής μεθόδου εμφανίζεται η συνολική οικονομική κατάσταση του Οργανισμού ανά πάσα στιγμή. Ο Οργανισμός κατά την στιγμή έναρξης του Διπλογραφικού δεν μπορεί, παρά να παρουσιάζεται με την οικονομική του κατάσταση την συγκεκριμένη χρονική στιγμή, καθώς δεν δημιουργείται εκείνη την στιγμή αλλά υφίσταται σαν αποτέλεσμα μιας μακρόχρονης οικονομικής πορείας, στη διάρκεια της οποίας έχει διαμορφώσει μια περιουσία, απαιτήσεις και υποχρεώσεις.

### 5.4 Εισαγωγή και παρακολούθηση βασικών στοιχείων των Δημόσιων Οργανισμών με βάση το Διπλογραφικό Σύστημα

#### 5.4.1 ΑΠΟΓΡΑΦΗ

Απογραφή ονομάζεται η καταγραφή και αποτίμηση της περιουσιακής κατάστασης μιας οικονομικής μονάδας κατά την έναρξη εφαρμογής Διπλογραφικού Συστήματος ή την λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Τα θέματα της απογραφής καθορίζουν ο Ν.2190/20 και ο ΚΒΣ.

Η πάγια περιουσία του Οργανισμού πρέπει να καταγραφεί, να αποτιμηθεί και να καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία του. Η διαδικασία σύνταξης της απογραφής προβλέπει επιτροπή που θα συστήσει και εγκρίνει το Συμβούλιο. Η επιτροπή αυτή θα είχε στην ευθύνη της την καταγραφή και αποτίμηση της πάγιας περιουσίας. Η σύσταση της επιτροπής Απογραφής γίνεται με απόφαση Συμβουλίου. Την ευθύνη της Απογραφής προς το Συμβούλιο φέρει η επιτροπή Απογραφής.

Οργάνωση της Απογραφής:

Απαιτείται να υπάρχει καταμερισμός εργασιών στην επιτροπή απογραφής, έτσι ώστε άλλοι να καταγράψουν, άλλοι να εξετάσουν τα νομικά θέματα, άλλοι να αποτιμήσουν κ.λπ. Δεν θεωρείται σωστό όλα τα μέλη της επιτροπής να ασχοληθούν με όλα τα θέματα.

Η απογραφή είναι υπόθεση όλου του οργανισμού και των υπηρεσιών του. Την απογραφή πρέπει να πραγματοποιήσουν αρμόδιοι υπάλληλοι ανά υπηρεσία, ανάλογα

με το διοικητικό σχήμα κάθε Δημόσιου Οργανισμού. Ενδεικτικά μπορούν να ασχοληθούν :

- Το γραφείο εσόδων για τις απαιτήσεις.
- Το γραφείο προμηθειών σε συνεργασία με το λογιστήριο για τις υποχρεώσεις προς προμηθευτές.
- Ο υπεύθυνος παρακολούθησης των δανείων για τις υποχρεώσεις προς τις Τράπεζες.
- Ο αποθηκάριος για την απογραφή των αποθεμάτων.
- Ο υπεύθυνος της περιουσίας για τα ακίνητα σε συνεργασία με την τεχνική υπηρεσία του οργανισμού.
- Η τεχνική υπηρεσία για τον μηχανολογικό εξοπλισμό και τα μεταφορικά μέσα.

#### 5.4.1.1 Καθορισμός χρονοδιαγράμματος εργασιών

Η επιτροπή απογραφής πρέπει αρχικά να συζητήσει για το έργο που έχει να εκπληρώσει. Να καθορίσει για κάθε φάση του έργου, το χρόνο και τους ανθρώπους που θα ασχοληθούν. Είναι σημαντικό να γνωρίζουν όλοι οι εμπλεκόμενοι τις αρμοδιότητες, τις ευθύνες και τον τρόπο που θα λειτουργήσουν καθώς και το χρονικό διάστημα που έχουν μπροστά τους.

#### 5.4.1.2 Λήψη τεχνικών μέτρων

Κατά την απογραφή χρησιμοποιούνται **έντυπα, ετικέτες, κωδικολόγια** τα οποία πρέπει να ετοιμαστούν. Στην συνέχεια τα στοιχεία που θα συγκεντρώνονται πρέπει να καταχωρούνται στο **Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων**. Για τα θέματα αυτά πρέπει να υπάρχει μέριμνα από την επιτροπή απογραφής και κάποιος πρέπει να χρεωθεί να τεχνικά ζητήματα. Επίσης θα χρησιμοποιηθούν διάφορα έντυπα, συνοδευτικά της εισηγητικής έκθεσης, που θα διατυπωθεί από την επιτροπή απογραφής προς το ΔΣ, όπως εκτυπώσεις του μητρώου παγίων ανά κατηγορία, πρωτόκολλα καταμέτρησης, βεβαιώσεις της τεχνικής υπηρεσίας για αποτιμήσεις κατασκευών, βεβαιώσεις από υποθηκοφυλακεία για βάρη ακινήτων κ.λπ.

#### 5.4.1.3 Η Απογραφή και η Αποτίμηση των κοινόχρηστων περιουσιακών στοιχείων

Αγαθά κοινής χρήσης ονομάζονται **περιουσιακά αγαθά που είναι στην διάθεση όλων των κατοίκων, των πολιτών και γενικότερα όλου του πληθυσμού**

και μπορούν να χρησιμοποιηθούν ελεύθερα από όλους. Η έννοια των κοινοχρήστων περιουσιακών στοιχείων ορίζεται στα άρθρα 967-968 του Αστικού Κώδικα. Κοινόχρηστοι χώροι είναι οι κάθε είδους δρόμοι, πλατείες, άλση και γενικά προοριζόμενοι για κοινή χρήση, ελεύθεροι χώροι που καθορίζονται από το εγκεκριμένο ρυμοτομικό σχέδιο του οικισμού ή έχουν τεθεί σε κοινή χρήση με οποιοδήποτε άλλο νομικό τρόπο. Το πρόβλημα που απασχολεί στην προκειμένη περίπτωση είναι ο προσδιορισμός ποια είναι η κοινόχρηστη περιουσία του οργανισμού και κατ' επέκταση πώς αυτή θα εμφανιστεί στο πάγιο ενεργητικό. Για τον προσδιορισμό της κοινόχρηστης ακίνητης περιουσίας του Οργανισμού δεν χρειάζεται η προσκόμιση τίτλων ιδιοκτησίας, αφού η κυριότητα του Οργανισμού επ' αυτής παραχωρείται ευθέως εκ του νόμου.

Όσον αφορά τα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία πρέπει να περιληφθεί στην έκθεση απογραφής σε ειδικό χώρο. Η αξία των κοινόχρηστων θα περιλαμβάνει μόνο τις υπερκείμενες κατασκευές και όχι την αξία του ίδιου του εδάφους.

**Ως κόστος κατασκευής** των κοινόχρηστων χώρων λαμβάνονται οι δαπάνες κατασκευής των υπερκείμενων τμημάτων επί της γης.

Ως κόστος κατασκευής των κοινόχρηστων χώρων πρέπει, επίσης, να ληφθούν και οι δαπάνες απαλλοτρίωσης. Έμμεσα εισάγεται η απόσβεση επί της γης, με την αναγωγή της κοινόχρηστης ιδιοκτησίας σε έξοδο πολυετούς απόσβεσης.

Οι κοινόχρηστοι χώροι είναι μη υποκείμενοι σε συναλλαγή. Έτσι η εμφάνιση των κοινόχρηστων εδαφών δεν έχει νόημα να εμφανίζεται στο ενεργητικό του Οργανισμού με αξία, εφόσον δεν είναι αντικείμενα συναλλαγής.

#### 5.4.1.4 Διαμόρφωση Καθαρής Θέσης-Κεφαλαίου

Η διαφορά ανάμεσα στην περιουσία του Οργανισμού, όπως θα εμφανιστεί όταν από το σύνολο του Ενεργητικού αφαιρεθούν οι Υποχρεώσεις προς τρίτους, διαμορφώνει την Καθαρή Θέση του οργανισμού. Αυτή θα αποτελείται από:

- Το Κεφάλαιο
- Αποθεματικά(από δωρεές ή άλλα νομοθετημένα αποθεματικά)
- Από Επιχορηγήσεις για την κατασκευή περιουσιακών στοιχείων.

Οι **Επιχορηγήσεις των Πάγιων Περιουσιακών στοιχείων** θα περιλαμβάνουν τα ποσά των χρηματοδοτήσεων του Δημοσίου για την κατασκευή παγίων και όχι τις Επιχορηγήσεις που καλύπτουν λειτουργικές ανάγκες.

Ο προσδιορισμός των Επιχορηγήσεων θα είναι δύσκολος, γιατί απαιτεί τον υπολογισμό όλων των χρηματοδοτήσεων που έχει λάβει ο οργανισμός για τα πάγια τα οποία μέχρι την ημέρα της Απογραφής, δεν έχουν αποσβεστεί. Στην περίπτωση που αυτά τα στοιχεία μπορέσουν να συγκεντρωθούν, εκείνο που χρειάζεται είναι:

- Να βρεθούν τα Επιχορηγούμενα έργα.
- Να εξεταστεί το ποσοστό Επιχορήγησης επί της αξίας του έργου.
- Να βρεθεί η τρέχουσα αξία του έργου(αξία κτήσης μείον αποσβέσεις).
- Επί της αναπόσβεστης αξίας να υπολογιστεί η αναπόσβεστη Επιχορήγηση σαν αποτέλεσμα της αναπόσβεστης αξίας επί το ποσοστό της Επιχορήγησης επί της αξίας του έργου.
- Το ποσό που θα βρεθεί να αναγραφεί αναλυτικά στο λογαριασμό 43 «Επιχορηγήσεις παγίων Στοιχείων».

Γενικά η Καθαρή Θέση του Οργανισμού θα βρεθεί από την σχέση:

### **ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ=ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ-ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ**

Έτσι λοιπόν για την διαμόρφωση του κεφαλαίου πρέπει να έχουν διαμορφωθεί όλοι οι υπόλοιποι λογαριασμοί του Ενεργητικού και των Υποχρεώσεων. Η διαφορά θα είναι το σύνολο της Καθαρής Θέσης του οργανισμού. Από το σύνολο της Καθαρής Θέσης θα πρέπει να αφαιρεθούν τα Αποθεματικά και οι Επιχορηγήσεις και το υπόλοιπο θα είναι το Κεφάλαιο.

#### **5.4.1.5 Διαδικασία έγκρισης της Απογραφής**

- Σύνταξη της Εισηγητικής Έκθεσης η οποία απευθύνεται στο Δ.Σ.
- Καταγραφή και Αποτίμηση των Παγίων στοιχείων καθώς και κάθε μορφής πάγιας και μακροπρόθεσμης επένδυσης του οργανισμού.
- Καταγραφή και Αποτίμηση των αποθεμάτων και ο τρόπος Αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκε.
- Καταγραφή και Αποτίμηση των Απαιτήσεων.
- Καταμέτρηση των Χρηματικών Διαθεσίμων.
- Σύνταξη κατάστασης που αναφέρονται τα Χρεόγραφα που ανήκουν στον οργανισμό.
- Καταγραφή των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων Υποχρεώσεων του οργανισμού σε πιστωτικούς οργανισμούς.

- Σύνταξη αναλυτικής κατάστασης των Υποχρεώσεων προς Προμηθευτές και κάθε άλλο πιστωτή ή δικαιούχο χρημάτων.
- Σύνταξη αναλυτικής κατάστασης για ποσά που κρατήθηκαν από τρίτους και οφείλονται.
- Καταγραφή Υποχρεώσεων προς την εφορία.
- Καταγραφή Υποχρεώσεων προς τα ασφαλιστικά ταμεία.
- Η έκθεση πρέπει να αναφέρει τις αμφισβητήσεις νομικού χαρακτήρα που εμφανίστηκαν κατά την διάρκεια της απογραφής έναρξης.
- Επισύναψη πληροφοριακών στοιχείων τα οποία θα εμφανιστούν σε λογαριασμούς τάξεως.
- Αναφορά πιθανών λαθών ή παραλήψεων στην Απογραφή έναρξης του οργανισμού, που είναι πιθανόν να διορθωθούν στους Ισολογισμούς των επόμενων τριών ετών.

#### **Ενημέρωση των στοιχείων στο Μητρώο Παγίων και των λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής:**

Το Μητρώο Παγίων είναι ένα επίσημο(θεωρημένο) βιβλίο του Οργανισμού, που απεικονίζει το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων (κινητών και ακίνητων). Θα ενημερωθεί με τα στοιχεία που θα προκύψουν από την πρώτη καταγραφή των παγίων, μπορεί να ενημερώνεται στη διάρκεια της καταγραφής και με την οριστικοποίηση της απογραφής από το Συμβούλιο να πάρει τον οριστικό του χαρακτήρα. Οι εκτυπώσεις του μητρώου παγίων μπορούν να αποτελέσουν συνοδευτικές καταστάσεις του εισηγητικού προς το Συμβούλιο.

#### **5.4.2 ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ**

Στα πλαίσια του Πάγιου Ενεργητικού, Πάγια είναι τα αγαθά που έχει στην κατοχή της η οικονομική μονάδα και τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσης κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία σαφώς πρέπει να είναι μεγαλύτερη από ένα χρόνο. Αυτά τα Περιουσιακά Στοιχεία είναι:

- Ακίνητα που κατέχει ο Δημόσιος Οργανισμός.
- Μηχανήματα που χρησιμοποιεί στη δραστηριότητά του.
- Μεταφορικά μέσα(επιβατικά, φορτηγά κ.λπ.).

- Κοινόχρηστα αγαθά(πάρκα, πλατείες, δρόμοι κ.λπ.).
- Έπιπλα και άλλος εξοπλισμός με τον οποίο είναι εφοδιασμένος.

Από τα αγαθά που έχει στην κατοχή της η οικονομική μονάδα, άλλα εντάσσονται στον Πάγιο εξοπλισμό και άλλα δεν εντάσσονται. Στην **κατάταξη** ή μη ορισμένων αγαθών στα πάγια στοιχεία, χρησιμοποιούνται τα **παρακάτω κριτήρια**:

Δεν εξετάζεται η φύση του αγαθού, αλλά ο **προορισμός** και η **αναμενόμενη διάρκεια ζωής** του.

- **Προορισμός**, είναι ο **σκοπός για τον οποίο θα το χρησιμοποιήσει ο Οργανισμός**. Ένα αγαθό σε μια οικονομική μονάδα μπορεί να είναι πάγιο και σε άλλη να είναι εμπόρευμα(όπως ένα αυτοκίνητο σε μια κατασκευαστική επιχείρηση είναι πάγιο γιατί χρησιμοποιείται για τις ανάγκες της, σε μια επιχείρηση που εμπορεύεται αυτοκίνητα είναι εμπόρευμα). Ο Οργανισμός, αποκτώντας ένα περιουσιακό στοιχείο δεν έχει σκοπό να το μεταπωλήσει, αντίθετα θα το χρησιμοποιήσει επανειλημμένα για μεγάλο χρονικό διάστημα για να παράγει Δημόσια αγαθά. Έτσι, κατά κύριο λόγο, τα αγαθά που προμηθεύεται είναι είτε πάγια στοιχεία είτε αναλώσιμα υλικά.
- **Αναμενόμενη διάρκεια ζωής**, εννοείται **το χρονικό διάστημα που θα διαρκέσει η χρησιμοποίηση του αγαθού στην παραγωγική διαδικασία**. Ένα αγαθό, για να ενταχθεί στα Πάγια πρέπει να έχει αναμενόμενη διάρκεια ζωής μεγαλύτερη από ένα έτος, που σημαίνει ότι το αγαθό χρησιμοποιείται για τους σκοπούς του Οργανισμού για περισσότερα από ένα έτη (π.χ. ένα μηχάνημα, ένα φορτηγό, ένας Η/Υ). Τα πάγια αγαθά προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για μερικά έτη. Εάν το αγαθό που εντάσσεται στα πάγια, ολοκληρώσει τον χρόνο ζωής του σε χρονικό διάστημα μικρότερο από ένα χρόνο για διάφορους λόγους(καταστροφή, απαξίωση κ.λπ.), δεν σημαίνει ότι παύει να εντάσσεται στα πάγια, απλά κάτω από έκτακτες συνθήκες δεν μπόρεσε να ολοκληρώσει τον κύκλο της ζωής του. Τέλος, με τον όρο «αναμενόμενη διάρκεια ζωής μεγαλύτερη από ένα χρόνο» λαμβάνεται το αγαθό με την γενική του έννοια(γενικά το αυτοκίνητο, γενικά ο Η/Υ, γενικά το έπιπλο) και όχι το συγκεκριμένο αγαθό ειδικότερα, το οποίο για διάφορους ειδικούς λόγους να έχει πραγματική ζωή μικρότερη του ενός έτους.



#### 5.4.2.1 Κατηγορίες στις οποίες διακρίνονται τα Πάγια

- **Ενσώματα Πάγια Στοιχεία.**

Είναι τα υλικά Πάγια στοιχεία που παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 10-14 (γήπεδα- οικόπεδα, κτίρια και εγκαταστάσεις, μηχανήματα και μεταφορικά μέσα, έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός) και 17 (πάγιες εγκαταστάσεις κοινής χρήσης). Τα αγαθά **αυτά έχουν υλική υπόσταση.**

- **Ασώματα Πάγια ή άυλα Πάγια Στοιχεία.**

Περιλαμβάνονται τα άυλα πάγια αγαθά τα οποία **δεν έχουν υλική υπόσταση.** Δίνουν την δυνατότητα στον Οργανισμό να έχει μελλοντικά οφέλη από την χρήση αποκλειστικών δικαιωμάτων και τεχνογνωσίας. Η ωφέλιμη ζωή τους είναι μεγαλύτερη από ένα χρόνο και είναι δυνατόν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής. Πρέπει πάντοτε να υπάρχει η δυνατότητα τα ασώματα Πάγια να αποτιμώνται. Τα πιο χαρακτηριστικά άυλα Πάγια στοιχεία είναι τα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας και ευρεσιτεχνίας, τα δικαιώματα χρήσης περιουσιακών στοιχείων, τα πνευματικά δικαιώματα, μέθοδοι και σήματα.

- **Τα Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης.**

Τα **έξοδα που γίνονται από τους Οργανισμούς, με σκοπό να αποφέρουν οφέλη για περισσότερα χρόνια, ονομάζονται Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης.** Τέτοια έξοδα είναι αυτά της Πρώτης Εγκατάστασης, τα έξοδα Επέκτασης και Αναδιοργάνωσης ενός Νομικού Προσώπου που κατασκευάζει ένα κτίριο γραφείων και οι δαπάνες που γίνονται σε παρεμφερείς περιπτώσεις. Ήδη διακρίνεται ότι η αναφορά γίνεται σε έξοδα και όχι σε απόκτηση περιουσιακών στοιχείων. Εάν ένας Οργανισμός κατασκευάζει ένα νέο κτίριο στέγασης των Υπηρεσιών του, έξοδα πολυετούς απόσβεσης αναφέρονται όχι η κατασκευή του κτιρίου και η αγορά επίπλων, αλλά μελέτες που έγιναν για την επιλογή ή μη της δημιουργίας των νέων γραφείων και άλλα συναφή έξοδα. Επίσης στα έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης εντάσσονται και τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης. Βέβαια αυτά τα έξοδα δημιουργούν κάποια στιγμή ένα αποτέλεσμα το λεγόμενο *know-how* το οποίο θα εμφανιστεί **πια όχι ως έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης αλλά ως Άυλο Περιουσιακό Στοιχείο.** Στην

κατηγορία αυτή εντάσσονται και τα έξοδα Κτήσεως Ακινήτοποιήσεων, δηλαδή έξοδα που πραγματοποιούνται για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Τέτοια έξοδα είναι ο Φόρος Μεταβίβασης Περιουσίας που πληρώνεται όταν αποκτηθεί ένα ακίνητο ή τα συμβολαιογραφικά έξοδα για την αγορά και άλλες δαπάνες αυτού του χαρακτήρα.

- **Τίτλοι Πάγιας Επένδυσης.**

Στην κατηγορία αυτή παρακολουθείται η **κατοχή τίτλων(μετοχές, εταιρικά μερίδια κ.λπ.), όταν σκοπός είναι η διαρκής κατοχή τους από τον Οργανισμό.** Επίσης παρακολουθείται η συμμετοχή του Οργανισμού σε επιχειρήσεις που έχει συστήσει για να υποβοηθήσει την δραστηριότητά του(π.χ. Νομαρχιακές Επιχειρήσεις ή Αστικές μη Κερδοσκοπικές Εταιρείες). Δεν περιλαμβάνονται Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου τα οποία έχει συστήσει. Η συμμετοχή αυτή καταχωρείται με τιμές κτήσης και αποτιμάται στην κατ' είδος τρέχουσα τιμή της.

- **Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις.**

Περιλαμβάνονται οι **Αξιώσεις του Οργανισμού κατά τρίτων, όπως εγγυήσεις ενοικίων και άλλες που δημιουργούν απαίτηση του Οργανισμού σε βάθος χρόνου.** Η διάκριση μεταξύ Μακροπρόθεσμης και Βραχυπρόθεσμης Απαίτησης, είναι ότι η Μακροπρόθεσμη Απαίτηση είναι αυτή που λήγει μετά το τέλος του επόμενου οικονομικού έτους, ενώ η Βραχυπρόθεσμη Απαίτηση είναι αυτή η οποία λήγει μέχρι την τελευταία μέρα του επόμενου οικονομικού έτους.

**Μία άλλη διάκριση** των Πάγιων Περιουσιακών στοιχείων είναι αυτή σε **Λειτουργικά και Μη Λειτουργικά Πάγια.** Λειτουργικά Πάγια, είναι αυτά που έχουν φυσική υπόσταση, χρησιμοποιούνται για την λειτουργία του Οργανισμού ενώ τέλος, δεν κατέχονται ως μια επένδυση. Μη Λειτουργικά Πάγια, είναι εκείνα που κατέχονται ως μια επένδυση. Εάν μια επιχείρηση αγοράσει ένα αγροτεμάχιο δίχως να έχει σκοπό να το χρησιμοποιήσει ως πάγιο, θεωρείται Επένδυση. Η επιχείρηση αυτή δεν οικοδόμησε εργοστάσιο για τις ανάγκες της, αλλά περιμένει μία ευκαιρία στην αγορά ακινήτων για να πουλήσει το αγροτεμάχιο σε μεγαλύτερη τιμή, το οποίο δεν θεωρείται λειτουργικό πάγιο αγαθό.

#### **5.4.2.2 Η Περιουσία του Δημοσίου**

Ο χαρακτηρισμός ενός Περιουσιακού Στοιχείου ως Δημόσια Περιουσία, καθορίζει τον τρόπο που θα εμφανιστεί αυτό, στον Πάγιο εξοπλισμό του Οργανισμού. Η περιουσία διακρίνεται σε δύο κατηγορίες:

- Στην **Δημόσια Περιουσία**, η οποία διακρίνεται στην Κοινόχρηστη Περιουσία και στην Ιδιόχρηστη Περιουσία. Στην **Κοινόχρηστη Περιουσία** ανήκουν οι δρόμοι, οι πλατείες, οι γέφυρες, τα άλση, οι υπόνομοι, το δίκτυο ηλεκτροφωτισμού, τα λιμάνια, τα μνημεία, οι παρόχθιες διαμορφώσεις κ.ά. . Το κριτήριο εδώ είναι ότι η περιουσία αυτή είναι διαθέσιμη άμεσα σε όλα τα άτομα και τους πολίτες της περιοχής. Στην **Ιδιόχρηστη Περιουσία**, ανήκουν τα περιουσιακά αγαθά που είναι στην διάθεση των πολιτών, που θέλουν να κάνουν χρήση των υπηρεσιών που παρέχονται σε αυτά. Τέτοια αγαθά είναι τα δημόσια καταστήματα, τα σχολεία, τα υδραγωγεία, κτιριακές εγκαταστάσεις υπηρεσιών, αθλητικές εγκαταστάσεις, χώροι υγειονομικής ταφής, θέατρα-πολιτιστικά κέντρα, χώροι στάθμευσης κ.ά. .
- Στην **Ιδιωτική Περιουσία**, που περιλαμβάνει τα ιδιόκτητα ακίνητα τα οποία έχουν περιέλθει στην ιδιοκτησία του κάθε Οργανισμού.

Κριτήριο για την ένταξη ή μη στην Ιδιόκτητη ή στην Κοινόχρηστη Περιουσία του Δημόσιου Οργανισμού, αποτελούν τα άρθρα 967 και 968 του Αστικού Κώδικα.

#### 5.4.2.3 Αποσβέσεις

**Μία έννοια, η οποία δεν θα μπορούσε να αφήσει αδιάφορο τον Δημόσιο Τομέα κατά την εισαγωγή του Διπλογραφικού Συστήματος, είναι η έννοια της Απόσβεσης.** Τα Πάγια αγαθά έχουν περιορισμένη ζωή κι έτσι υπόκεινται, με την πάροδο του χρόνου, σε μείωση της αξίας τους. Οι **Παράγοντες** που επιδρούν στην μείωση είναι **Φυσικοί**, οφείλονται δηλαδή σε συνήθειες και ασυνήθειες Λειτουργικές φθορές, φθορές που προκαλούνται στην διάρκεια του χρόνου. Οι παράγοντες είναι ακόμα **Οικονομικοί**, σχετίζονται δηλαδή με αλλαγές στο οικονομικό περιβάλλον, όπως οι αλλαγές στο σύστημα παραγωγής της Οικονομικής Μονάδας. Ολόκληροι κλάδοι έθεσαν κατά καιρούς τον βασικό τους εξοπλισμό σε αδράνεια, γιατί μεταβλήθηκαν οι δομές και οι λειτουργίες του Συστήματος παραγωγής. Στην περίπτωση αυτή υπάρχει υποτίμηση της αξίας του Μηχανολογικού εξοπλισμού, λόγω των **Τεχνολογικών Αλλαγών**, που αποδεικνύεται ως ένας ακόμα παράγοντας που επιδρά στην μείωση της αξίας των Παγίων. Η μείωση, λοιπόν, αυτή της αξίας του Παγίου καλείται Απόσβεση.

**Απόσβεση, λοιπόν, είναι η χρονική κατανομή της Απόσβεστες Αξίας του Πάγιου Περιουσιακού Στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την Ωφέλιμη Διάρκεια Ζωής του και, συνακόλουθα, η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε καθεμία χρήση.** Οι Αποσβέσεις κάθε χρήσεως βαρύνουν το Λειτουργικό κόστος, ή απευθείας τα Αποτελέσματα Χρήσεως, όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο

Λειτουργικό κόστος. Η Απόσβεση υπολογίζεται πάνω στο Κόστος Κτήσεως του Παγίου, που είναι και η Αξία του Παγίου. Το ποσό της ετήσιας Απόσβεσης αντιπροσωπεύει την μείωση της αξίας του Παγίου στοιχείου, που επέρχεται λόγω της χρήσεως του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής απαξίωσής του.

**Αποσβέσιμο Πάγιο Περιουσιακό Στοιχείο**, είναι το Ενσώματο ή Ασώματο Πάγιο στοιχείο που αποκτάται από το Ν.Π.Δ.Δ. για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη ζωή περιορισμένη, πάντως μεγαλύτερη από ένα έτος.

**Ωφέλιμη Διάρκεια Ζωής**, είναι, είτε η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το Αποσβέσιμο Πάγιο Στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από το Ν.Π.Δ.Δ., είτε η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο το οποίο αναμένεται να επιτύχει το Ν.Π.Δ.Δ. από το Πάγιο αυτό στοιχείο(π.χ. ωφέλιμη διάρκεια ζωής μηχανήματος μετρημένη σε παραγωγικές ώρες).

**Αποσβεστέα Αξία** ενός Αποσβέσιμου Παγίου Περιουσιακού Στοιχείου, είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατέστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος(π.χ. αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από τον νόμο ή αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχωνεύσεως).

**Αναπόσβεστη ή Υπολλειμματική Αξία**, είναι η αξία που έχει απομείνει από την Αξία Κτήσεως μετά την αφαίρεση των Αποσβέσεων.

#### 5.4.2.4 Μέθοδοι Αποσβέσεων

Η μέθοδος **Σταθερής Απόσβεσης**, είναι αυτή που εφαρμόζεται **Υποχρεωτικά από τους Δημόσιους Οργανισμούς**. Με την μέθοδο αυτή η απόσβεση είναι σταθερή από χρόνο σε χρόνο, με σταθερή επιλογή μεταξύ του Κατώτερου και του Ανώτερου Συντελεστή.

Η μέθοδος της **Φθίνουσας Απόσβεσης**, είναι αυτή που εφαρμόζεται κυρίως από τις μεταποιητικές επιχειρήσεις του Ιδιωτικού τομέα, ενώ **ο Δημόσιος Οργανισμός δεν έχει δικαίωμα να χρησιμοποιήσει την μέθοδο αυτή**. Με την μέθοδο αυτή η ετήσια απόσβεση φθίνει και μηδενίζεται, συγκεντρώνοντας τον όγκο των αποσβέσεων στα πρώτα χρόνια με τάση μείωσης από χρόνο σε χρόνο μέχρι τον μηδενισμό τους.

#### 5.4.2.5 Οι Εγγραφές των Αποσβέσεων

Οι εγγραφές των Αποσβέσεων γίνονται σε ετήσια βάση με τις εγγραφές προσδιορισμού των Αποτελεσμάτων και κλεισίματος του Ισολογισμού, με κάθε πώληση

Παγίων για τον προσδιορισμό των μέχρι τότε αποσβέσεων τους και σε κάθε περίπτωση προσδιορισμού των Αποτελεσμάτων σε χρονικό διάστημα μικρότερο του έτους.

Οι αντισυμβαλλόμενοι **λογαριασμοί** που χρησιμοποιούνται είναι:

Οι λογαριασμοί **Αποσβεσθέντων Παγίων** οι οποίοι σχηματίζονται με τον Πρωτοβάθμιο του Παγίου(π.χ. **14.03** «Η/Υ»). Ο Δευτεροβάθμιος σχηματίζεται με τον αριθμό 99 (**14.99**) και ο Τριτοβάθμιος με βάση τον Δευτεροβάθμιο του Παγίου (**14.99.03**). Οι λογαριασμοί **πιστώνονται** με την εκάστοτε Απόσβεση.

Οι λογαριασμοί των **Αποσβέσεων της Ομάδας 6** (66 «Αποσβέσεις»). Οι λογαριασμοί των Αποσβέσεων **χρεώνονται** με την εκάστοτε Απόσβεση.

### 5.4.3 ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

#### 5.4.3.1 Η Λογιστική των Απαιτήσεων

Στην **Ομάδα 3 «ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ»** παρακολουθούνται οι Βραχυπρόθεσμες Απαιτήσεις, τα Αξιογράφα και τα Διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία του Δημόσιου Οργανισμού. Η ανάλυση των πρωτοβάθμιων λογαριασμών των ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ γίνεται σε:(**λογ. 30**) Απαιτήσεις από Πώληση Αγαθών και Υπηρεσιών, Απαιτήσεις από Φόρους, Εισφορές, Τέλη, Πρόστιμα, Προσαυξήσεις, Επιχορηγήσεις και Παρεπόμενες Ασχολίες, (**λογ. 32**) Παραγγελίες στο Εξωτερικό, (**λογ. 33**) Χρεώστες Διάφοροι, (**λογ. 34**) Χρεόγραφα, (**λογ. 35**) Λογαριασμοί Διαχείρισεως Προκαταβολών και Πιστώσεων, (**λογ. 36**) Μεταβατικοί Λογαριασμοί Ενεργητικού και (**λογ. 38**) Χρηματικά Διαθέσιμα.

Ειδικότερα, **οι Απαιτήσεις των Ν.Π.Δ.Δ. διαχωρίζονται σε:**

- Εκείνες που προκύπτουν από τις Πωλήσεις αγαθών και Υπηρεσιών, δηλαδή από τους λογαριασμούς Πωλήσεων 70,71 και 73.
- Εκείνες που προκύπτουν από τις Απαιτήσεις Φόρων, Επιχορηγήσεων και Παρεπόμενων Ασχολιών από τους λογαριασμούς Πωλήσεων 72,74 και 75.

#### 5.4.3.2 Τα Χρεόγραφα που κατέχει ο Δημόσιος Οργανισμός

Στα Χρεόγραφα παρακολουθούνται οι Μετοχές των Α.Ε. που κατέχει ο Οργανισμός, τα μερίδια των Αμοιβαίων Κεφαλαίων κ.λπ. Χρειάζεται να γίνει διαχωρισμός ανάμεσα στα Χρεόγραφα και τα Αξιόγραφα:

**Χρεόγραφο** είναι το έγγραφο που έχει μια αξία, μια απαίτηση, η οποία **διαπραγματεύεται** και μπορεί να διαφέρει από την αναγραφόμενη αξία. Για παράδειγμα, μία μετοχή αξίας 100,00 ευρώ μπορεί να διαπραγματευτεί κατά την μεταβίβασή της.

Αντίθετα, το **Αξιόγραφο** είναι το έγγραφο το οποίο έχει μια αξία, μια απαίτηση η οποία **δεν είναι διαπραγματεύσιμη**. Αξιόγραφο είναι η επιταγή και το γραμματίο.

Το **κριτήριο** για την ένταξη μιας Μετοχής στα Χρεόγραφα ή στις Συμμετοχές, είναι **ο σκοπός για τον οποίο τις αποκτά ο Οργανισμός**. Όταν η απόκτηση γίνεται με σκοπό διαρκούς κατοχής, παρακολουθείται στους **λογαριασμούς του 18**, ενώ, όταν γίνεται με σκοπό την πραγματοποίηση άμεσης προσόδου παρακολουθείται στον **34 «Χρεόγραφα»**. Για την παρακολούθηση των Χρεογράφων κατά κατηγορία, υπάρχουν οι υπολογαριασμοί του 34.

Η **Αξία Κτήσης των Χρεογράφων** είναι η τιμή κτήσης προσ αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς.

**Ονομαστική Αξία Εντόκου Γραμματίου**, είναι η τιμή κτήσης προσ αυξημένη με τους Τόκους που θα εισπράξει ο Οργανισμός με την λήξη του εντόκου. Άρα Αξία Κτήσης είναι η Ονομαστική Αξία μειωμένη με τους Τόκους.

#### 5.4.3.3 Η Λογιστική Αντιμετώπιση των Προκαταβολών και Πιστώσεων

Η **Πάγια Προκαταβολή**, είναι ένας **τρόπος «ευκίνητης διαχείρισης ρευστού»**. Με το ποσό της Πάγιας Προκαταβολής, ο διαχειριστής της αναλαμβάνει από το ταμείο ένα ποσό ώστε να μπορεί να κάνει αγορές με μετρητά. Για την διαχείριση αυτών των χρημάτων, ο διαχειριστής τους αποδίδει λογαριασμό. Μια άλλη μορφή «ευκίνητης διαχείρισης ρευστού» είναι τα **Εντάλματα Προπληρωμής**, κατά την οποία με την έκδοση του, κάποιος μόνιμος υπάλληλος του Οργανισμού, μπορεί να αναλάβει ένα ποσό, να προβεί σε δαπάνη και στην πορεία να αποδώσει λογαριασμό.

Η **λογιστική παρακολούθηση** των παραπάνω διαδικασιών γίνεται μέσω του λογαριασμού **35**, ανοίγοντας ένα λογαριασμό ανά υπόλογο ή διαχειριστή των χρηματικών ποσών. Ο λογαριασμός αυτός **χρεώνεται** με το ποσό της Πάγιας Προκαταβολής ή του Εντάλματος Πληρωμής και **πίστωση** του Ταμείου. Όταν πραγματοποιηθεί η δαπάνη με τα

χρήματα αυτά, **πιστώνεται** η Πάγια Προκαταβολή και **χρεώνεται** το Έξοδο ή η αγορά του Περιουσιακού Στοιχείου.

#### 5.4.3.4 Τα Χρηματικά Διαθέσιμα του Οργανισμού

Με την έννοια «**Χρηματικά Διαθέσιμα**» χαρακτηρίζονται εκείνα τα στοιχεία του Ενεργητικού που είτε είναι μετρητά είτε είναι άμεσα ρευστοποιήσιμα στη λογιστική τους αξία. Στους λογαριασμούς αυτούς παρακολουθούνται **το ταμείο, οι καταθέσεις σε λογαριασμούς όψεως, οι καταθέσεις σε λογαριασμό ταμιευτηρίου και οι προθεσμιακές καταθέσεις**. Δεν πρέπει στους λογαριασμούς αυτούς να παρακολουθούνται οι μεταχρονολογημένες επιταγές. Τα «Χρηματικά Διαθέσιμα» παρακολουθούνται στον λογαριασμό **38**. Οι υπολογαριασμοί του 38 πρέπει να βρίσκονται ανά πάσα στιγμή σε συμφωνία με την πραγματικότητα, αφού είναι άκρως διαχειριστικοί. Το **Ταμείο** πρέπει να συμφωνεί με το **Βιβλίο Ταμείου** του Οργανισμού και **Λογαριασμοί Όψεως** με τα **Extrait** της τράπεζας. Ο λογαριασμός 38.00 «Ταμείο» **χρεώνεται** με κάθε **Είσπραξη** και **πιστώνεται** με κάθε **Πληρωμή**.

Τα ποσά που έχει ο Οργανισμός σε **Ξένο Νόμισμα** αποτιμώνται την 31/12 έκαστου έτους με βάση την επίσημη **Ισοτιμία**, η οποία θεωρείται ότι είναι εκείνη της τιμής αγοράς στη διατραπεζική αγορά συναλλάγματος. Τυχόν συναλλαγματικές διαφορές που θα προκύψουν κατά την αποτίμηση μεταφέρονται στα **Αποτελέσματα Χρήσεως**, ως **Συναλλαγματικές Διαφορές**.

Οι **λογαριασμοί των Χρηματικών Διαθέσιμων** εμφανίζονται στον **Ισολογισμό** με την Ονομαστική τους Αξία, γιατί η Αξία Ρευστοποίησης ισούται με την Ονομαστική τους Αξία. Μόνη εξαίρεση στον κανόνα αυτό αφορά την εμφάνιση των λογαριασμών σε Ξένο Νόμισμα, όπου χρειάζεται να γίνει αποτίμηση της αξίας του νομίσματος την 31/12.

### 5.4.4 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

#### 5.4.4.1 Το κεφάλαιο του Οργανισμού

Το κεφάλαιο ή η καθαρή θέση ή ίδια κεφάλαια είναι η κάθε είδους και μορφής **περιουσίας του οργανισμού εκφρασμένη σε αξία**. Μια περιουσία που έχει δημιουργηθεί ως αποτέλεσμα της μακρόχρονης δραστηριότητας του και προκύπτει ως αριθμητό αποτέλεσμα της αφαίρεσης από το σύνολο του ενεργητικού των υποχρεώσεων του οργανισμού.

Η έννοια του κεφαλαίου που στις συνήθεις περιπτώσεις αντιμετωπίζεται ως **το καταβλημένο από τους μετόχους ποσό δεν υφίσταται στη προκειμένη περίπτωση**. Το

κεφάλαιο στους οργανισμούς έχει δημιουργηθεί μέσα από τη μακρόχρονη δραστηριότητα τους. Μέσα από αυτή τη δραστηριότητα έχει αποκτηθεί μια μικρή ή μια μεγάλη περιουσία, η οποία στο ενεργητικό αποτυπώνεται σε κτίρια, εγκαταστάσεις, διαμορφωμένους κοινόχρηστους χώρους, μεταφορικά μέσα και άλλα περιουσιακά στοιχεία. Η αποτίμηση αυτής της περιουσίας, των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων προσδιορίζουν το κεφάλαιο του οργανισμού με τη παρακάτω σχέση :

**ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ + ΚΥΚΛΟΦ. ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ – ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ = ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ**

#### 5.4.4.2 Αποθεματικά

Αυτά είναι συσσωρευμένα ποσά που δεν είναι ενταγμένα στο κεφάλαιο. Τα αποθεματικά δημιουργούνται με δύο τρόπους :

- Από τα πλεονάσματα που δημιουργούνται στο τέλος της χρήσης, με τα οποία συμψηφίζονται τυχόν ελλείμματα προηγούμενων χρήσεων.
- Από χορηγήσεις που γίνονται με βάση νόμο για να δημιουργηθούν αποθεματικά.

Τα αποθεματικά διακρίνονται σε :

- **Τακτικό αποθεματικό** που σχηματίζεται με βάση της γενικές διατάξεις οι οποίες ισχύουν κάθε φορά.
- **Αποθεματικά νομοθετημένα**, δηλαδή δημιουργημένα κατά εντολή του νόμου, για το σχηματισμό των οποίων ισχύουν ειδικές διατάξεις, οι οποίες επιβάλλουν τη δημιουργία τους.
- **Ειδικά ή έκτακτα αποθεματικά** τα οποία δεν εντάσσονται στις προηγούμενες κατηγορίες, αλλά ο σχηματισμός του επαφίεται στις ανάγκες και την πρωτοβουλία των οργανισμών όπως όταν ένας οργανισμός θέλει να δημιουργήσει αποθεματικά .

#### 5.4.4.3 Αποτελέσματα εἰς Νέο

Από τα ετήσια αποτελέσματα θα προκύπτει είτε **πλεόνασμα** είτε **έλλειμμα**. Το ποσόν αυτό θα φαίνεται από τις εγγραφές του ισολογισμού. Στους λογαριασμούς του **88**, εμφανίζονται τα αρνητικά ή τα θετικά πόσα της διαχείρισης. Τα πόσα αυτά



μεταφέρονται από τον 88 στην πίστωση του **42.00**, αν πρόκειται για πλεόνασμα ή στον **42.01**, εάν πρόκειται για έλλειμμα.

#### 5.4.4.4 Επιχορηγήσεις επενδύσεων

Το κράτος, μέσω των μηχανισμών του **επιχορηγεί τους περισσότερους οργανισμούς** με ποσά που πρέπει να διατεθούν για λειτουργικές δαπάνες ή για δημιουργία επενδυτικών αγαθών. Οι επιχορηγήσεις που αφορούν λειτουργικές δαπάνες παρακολουθούνται στα έσοδα, στα λογαριασμό 74. Οι επιχορηγήσεις όμως, για τη δημιουργία επενδυτικών αγαθών, παρακολουθούνται στο λογαριασμό 43.

#### 5.4.4.5 Προβλέψεις

**Πρόβλεψη** είναι η **δέσμευση ορισμένου ποσού**, που γίνεται κατά το κλείσιμο του ισολογισμού με αντίστοιχη μείωση του λογαριασμού της εκμετάλλευσης ή των αποτελεσμάτων της χρήσης. **Η δέσμευση αυτού του ποσού αποβλέπει στην κάλυψη ζημιών ή υποτιμήσεων των παγίων, οι οποίες την ημέρα του ισολογισμού δεν είναι σίγουρο ότι θα γίνουν, κατά συνέπεια δεν είναι εγγεγραμμένες, αλλά πιθανολογείτε η πραγματοποίησή τους.** Δεν είναι πρόβλεψη και κακώς χρησιμοποιείται, όταν διάφορα έξοδα που αφορούν τη χρήση πληρώνονται στις αρχές του επόμενου χρόνου και εμφανίζονται με μορφή προβλέψεων. Οι περιπτώσεις αυτές δε θεωρούνται προβλέψεις γιατί δεν ισχύουν οι δύο προϋποθέσεις για τη δημιουργία προβλέψεων ( να υπάρχει αβεβαιότητα για την πραγματοποίηση του εξόδου και ακόμη να μην είναι έκρυβες το ποσό της πρόβλεψης και ο χρόνος που θα πραγματοποιηθεί το έξοδο), οπότε χρησιμοποιούνται μεταβατικοί λογαριασμοί. Οι προβλέψεις στηρίζουν την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων και της αντιπαράθεσης του εσόδου με το έξοδο, βοηθούν να εγγράφεται ένα έξοδο ( έστω και αν δεν είναι σαφώς προσδιορισμένο) στη χρήση την οποία δημιουργήθηκε.

Υπάρχουν **δύο ειδών προβλέψεις** : **α)** αυτές που αφορούν **κινδύνους της εκμετάλλευσης** και **β)** αυτές που αφορούν **έκτακτους κινδύνους**. Όσο αφορά τις πρώτες, καταχωρούνται σαν έξοδα στον 68 σε πίστωση του 44, οι δεύτερες στον 83 σε πίστωση του 44. Όσες προβλέψεις εγγράφονται στη παρούσα χρήση, δηλαδή στον λογαριασμό 44, είναι γιατί τα αίτια δημιουργίας των πιθανών ζημιών πηγάζουν στη χρήση αυτή, δηλαδή αν πραγματοποιούνταν θα εγγράφονταν σε μείωση των αποτελεσμάτων της χρεώνοντας την ομάδα 6. Τέτοιες προβλέψεις είναι για αποζημίωση του προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία και πρόβλεψη υποτιμήσεων και απαξιώσεων παγίων στοιχείων. Στη περίπτωση που τα αίτια

δημιουργίας της πρόβλεψης πηγάζουν μεν στην παρούσα χρήση αλλά αφορούν άλλες χρήσης ή έκτακτα και ανόργανα έξοδα, δηλαδή αν είχαν πραγματοποιηθεί θα εγγράφονταν στον λογαριασμό 82.00 « έξοδα προηγούμενων χρήσεων» ή στον λογαριασμό 81 « έκτακτα και ανόργανα», τότε εγγράφονται στο λογαριασμό 83. Τέτοιες προβλέψεις είναι για επισφαλής απαιτήσεις, για έκτακτα έξοδα και εξαιρετικούς κινδύνους, για συναλλαγματικές διαφορές από τραπεζικές υποχρεώσεις και λοιπές απαιτήσεις και υποχρεώσεις.

#### 5.4.4.6 Οι προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων

Όσοι οργανισμοί έχουν απαιτήσεις από τρίτους πρέπει να σχηματίζουν πρόβλεψη από επισφαλείς απαιτήσεις διότι ένα ποσό των εσόδων που βεβαιώνεται, δεν εισπράττεται. Από αυτό το ποσό ένα μέρος διαγράφεται και ένα άλλο παραγράφεται ( μετά από πέντε ή μετά από είκοσι χρόνια). Εάν ο οργανισμός εμφανίσει τα έσοδα, ειδικά τις πρώτες χρονιές εφαρμογής του διπλογραφικού χωρίς να υπολογίσει και να αφαιρέσει εκείνα τα έσοδα που δε μπορεί να εισπράξει, τότε θα εμφανίσει μια εικονική (διογκωμένη) κατάσταση των εσόδων του. **Θα πρέπει να υπολογίσει και να αφαιρέσει σαν έξοδο ένα μέρος των απαιτήσεων τις οποίες δε θα εισπράξει.** Στον ιδιωτικό τομέα με τις διατάξεις του Ν.2065/92 και με τροποποιήσεις αργότερα (Ν.2214/94 κ.λπ.) καθορίστηκε ένα ποσό επί των πωλήσεων με το οποίο η επιχείρηση εμφανίζει ως έξοδο (πρόβλεψη). Στις τράπεζες έχει καθιερωθεί το ίδιο για επισφάλειες από επιχορηγήσεις.

Ο καθορισμός ενός ενιαίου τρόπου αντιμετώπισης των επισφαλών απαιτήσεων έχει το πλεονέκτημα να αντιμετωπίζει ενιαία και ομοιόμορφα χωρία αυθαιρεσίες το θέμα αυτό. Έχει και το μειονέκτημα να μην αντιμετωπίζεται η ιδιομορφία που υπάρχει ανά οργανισμό. Το θέμα μπορεί να αντιμετωπιστεί με μελέτη που θα δίνει το ποσοστό επισφάλειας που υπάρχει από ανείσπρακτες απαιτήσεις σαν μέσω όρο των οργανισμών. **Οι μέθοδοι προσδιορισμού προβλέψεων των επισφαλών απαιτήσεων είναι :**

- i. **Μέθοδος της εξατομικευμένης διαγραφής των απαιτήσεων:** με τη μέθοδο αυτή η ζημία από την επισφαλής απαίτηση βαρύνει τη χρήση κατά την οποία η απαίτηση κατέστη ανεπίδεκτη είσπραξης
- ii. **Μέθοδος της εξατομικευμένης εκτίμησης του εισπρακτέου απαιτήσεις ποσού:** με τη μέθοδο αυτή η ζημία από τις επισφαλείς απαιτήσεις

προσδιορίζεται κατά εκτίμηση από τον χρόνο που πιθανολογείται η είσπραξη του εσόδου, πέραν του οποίου η απαίτηση χαρακτηρίζεται επισφαλής.

- iii. **Μέθοδος της ποσοστιαίας εκτίμησης του εισπρακτέου από τις απαιτήσεις ποσού:** με τη μέθοδο αυτή προσδιορίζεται στο τέλος της χρονιάς ένα ποσοστό επισφάλειας, το οποίο προσδιορίζεται με τον τύπο

$$\frac{\text{σύνολο απωλειών απο επισφαλείς πελάτες σε προηγούμενες χρήσεις}}{\text{σύνολο απαιτήσεων στις αντίστοιχες προηγούμενες χρήσεις}}$$

- iv. **Μέθοδος της εκτίμησης του ύψους της απώλειας από επισφαλείς απαιτήσεις:** με τη μέθοδο αυτή προσδιορίζεται στο τέλος της χρονιάς ένα ποσοστό επισφάλειας, το οποίο προσδιορίζεται με τον τύπο

$$\frac{\text{σύνολο απωλειών απο επισφαλείς πελάτες σε προηγούμενες χρήσεις}}{\text{σύνολο πωλήσεων επί πιστώσει στις αντίστοιχες προηγούμενες χρήσεις}}$$

- v. **Μεικτή μέθοδος :** με τη μέθοδο αυτή η πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων γίνεται ως εξής :

Συγκεντρώνονται :

- a) Οι απαιτήσεις που κρίθηκαν επισφαλείς στη διάρκεια της χρονιάς
- b) Οι απαιτήσεις που παραμένουν ανείσπρακτες για μεγάλο χρονικό διάστημα.
- c) Υπολογίζεται το μέσω ποσοστό διαγραφών πάνω στο σύνολο του κύκλου εργασιών με βάση αυτό το ποσοστό σχηματίζεται πρόβλεψη.

- vi. **Η φορολογική μέθοδος:** με τον Ν.2065/92 καθιερώθηκε μια μέθοδος σύμφωνα με την οποία κάθε επιχείρηση του ιδιωτικού τομέα θα προσδιορίζει την επισφάλεια των απαιτήσεων του με βάση ένα ποσοστό, ανεξάρτητα από τα πραγματικά γεγονότα.

#### 5.4.4.7 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις

Μακροπρόθεσμες θεωρούνται **οι υποχρεώσεις που λήγουν μετά την τελευταία μέρα της επόμενης χρήσης**. Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί του 45 διακρίνονται σε :

1. Δάνεια μέσω του προγράμματος δημοσίων επενδύσεων.
2. Υποχρεώσεις σε τράπεζες, διακεκριμένα σε ελληνικό και ξένο νόμισμα.
3. Υποχρεώσεις στο ελληνικό δημόσιο και σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

## 5.4.5 ΕΞΟΔΑ

### 5.4.5.1 Οι έννοιες του εξόδου

Έξοδο ονομάζεται η **ανάληψη χρηματικού ποσού που είναι απαραίτητη για την πραγματοποίηση εσόδου, κοινωνικού έργου ή ωφελείας**. Νοείται ως έξοδο εκείνο που πραγματοποιείται με στόχο την παραγωγή εσόδου ή κοινωνικού έργου. Τα έξοδα που πραγματοποιούνται έκτακτα και έχουν **εξαιρετικό χαρακτήρα** παρακολουθούνται στο λογαριασμό **81 « έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα »**. τα έξοδα εκείνα που **αφορούν προηγούμενη χρήση** καταχωρούνται στον λογαριασμό **82 « έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων»**. Ως έξοδα δεν καταχωρούνται οι αποπληρωμές δανείων κατά το μέρος που αφορούν το κεφάλαιο ενώ το μέρος της πληρωμής που αφορά τους τόκους καταχωρείται στα έξοδα.

**Δεν καταχωρείται ως έξοδο η αγορά περιουσιακών στοιχείων, τυχόν επενδύσεις που γίνονται όπως αγορά μετοχών**. Επίσης ως έξοδο δεν παρακολουθούνται οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα αναλώσιμα υλικά και τα ανταλλακτικά των παγίων στοιχείων.

### 5.4.5.2 Έξοδο, Δαπάνη και Κόστος

Πολλές φορές χρησιμοποιούνται οι όροι **δαπάνη, κόστος, έξοδο** για να εκφραστούν οι ίδιες έννοιες, χωρίς να διαχωρίζονται μεταξύ τους.

Η **δαπάνη** είναι η διαδικασία κατά την οποία η οικονομική μονάδα προβαίνει σε αγορά παγίων και υλικών.

Για παράδειγμα, **δαπάνη** είναι η διαδικασία για την αγορά ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου (μέχρι τώρα δεν υπάρχει έξοδο). Στο τέλος της χρήσης υπολογίζονται αποσβέσεις, οι οποίες και μεταφέρονται στα έξοδα. Οι αποσβέσεις είναι το μέρος του παγίου που μετατρέπεται σε έξοδο.

Επίσης **δαπάνη** είναι η διαδικασία για την αγορά αναλώσιμων υλικών τα οποία αποθηκεύονται στην αποθήκη του οργανισμού (μέχρι τώρα δεν υπάρχει έξοδο). Όταν μέρος των υλικών από την αποθήκη καταναλωθεί στη λειτουργία του οργανισμού τότε το υλικό μετατρέπεται σε έξοδο.

**Κόστος** είναι η μετατροπή των υλικών και μέρους των παγίων σε έξοδο.

## 5.4.6 ΕΣΟΔΑ

Έσοδο είναι η **χρηματική έκφραση της αγοραστικής δύναμης που αποκτάται από την κύρια δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας**. Τα έσοδα των ΝΠΔΔ διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

### 5.4.6.1 Τακτικά έσοδα

- Οι επιχορηγήσεις από τον τακτικό προϋπολογισμό
- Οι φόροι, τα τέλη και τα δικαιώματα υπέρ των νομικών προσώπων
- Οι ασφαλιστικές εισφορές
- Τα έσοδα που προκύπτουν από την επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων
- Οι προσauxήσεις, τα πρόστιμα, τα παράβολα και οι χρηματικές ποινές
- Λοιπά τακτικά έσοδα

### 5.4.6.2 Έκτακτα έσοδα

- Τα έσοδα από δάνεια
- Τα έσοδα από παρελθόντα έτη, ασχέτως αν αφορούν τακτικά έσοδα
- Οι επιχορηγήσεις που προορίζονται για επενδύσεις

Στο **Δημόσιο Λογιστικό** η έννοια του εσόδου ταυτίζεται με την είσπραξη του. Αντίθετα στο **διπλογραφικό λογιστικό σύστημα** ως έσοδο το ποσό που βεβαιώνεται. Ο απολογισμός των Νομικών Προσώπων εμφανίζει, απολογιστικά, ως έσοδο την είσπραξη κάποιου φόρου, τέλους η επιχορήγησης. Η διάκριση μεταξύ απαίτησης και είσπραξης δεν υπάρχει στον προϋπολογισμό. Στο διπλογραφικό σύστημα το έσοδο γράφετε στα βιβλία, αφού έχει πραγματοποιηθεί δηλαδή είναι δεδουλευμένο.

**Το διπλογραφικό σύστημα εκλαμβάνει το έσοδο με βάση την ουσιαστική και νομική του πλευρά. Η πώληση ενός αγαθού η μιας υπηρεσίας έχει τρία στάδια :**

- Το στάδιο της σύμβασης.
- Το στάδιο της μεταβίβασης της κυριότητας ή της παροχής της υπηρεσίας, όπου δημιουργείται απαίτηση άρα είναι η στιγμή που εμφανίζεται το έσοδο.
- Το στάδιο της εξόφλησης.

**Χαρακτηριστικό** παράδειγμα αντιμετώπισης εσόδου από τα δύο συστήματα είναι όταν η ύπαρξη μεγάλης χρονικής διαφοράς ανάμεσα στην πραγματοποίηση της απαίτησης και της είσπραξης.

Το ΝΠΔΔ κατασκευάζει ένα έργο για λογαριασμό πολιτών το 2011 και βγαίνει βεβαιωτικός κατάλογος την ίδια χρονιά . η είσπραξη από τους πολίτες γίνεται το 2012.

|                             | <b>2011</b>  | <b>2012</b>  |
|-----------------------------|--------------|--------------|
| <b>Δημόσιο Λογιστικό</b>    | -            | <b>ΕΣΟΔΟ</b> |
| <b>Διπλογραφικό Σύστημα</b> | <b>ΕΣΟΔΟ</b> | -            |

Η σημασία που αποδίδεται στο χρόνο πραγματοποίησης του εσόδου και αντίστοιχα της εγγραφής στα βιβλία του οργανισμού στη γενική λογιστική έχει να κάνει με το πότε θα εμφανιστεί στα αποτελέσματα του. Στη λειτουργία του δημόσιου λογιστικού θα εμφανιστεί στα αποτελέσματα του 2012, ενώ στη λειτουργία της διπλογραφικής μεθόδου θα εμφανιστεί στα αποτελέσματα το 2011.

#### **5.4.6.3 Διακρίσεις των εσόδων**

Τα έσοδα διακρίνονται σε **οργανικά – ανόργανα** και σε **ομαλά – ανώμαλα**. Η διάκριση αυτή γίνεται μεταξύ των εσόδων που προκύπτουν βάση της οργανικής βάσης του οργανισμού.

**Ομαλό** είναι το έσοδο που προέρχεται από την κανονική ροή λειτουργίας του οργανισμού, ενώ **ανώμαλο** είναι αυτό που προέρχεται από έκτακτες καταστάσεις. Το ομαλό προσδιορίζει το οργανικό αποτέλεσμα, ενώ το ανώμαλο συμμετέχει στα αποτελέσματα χρήσης.

## 5.4.7 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

### 5.4.7.1 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα – έξοδα (λογαριασμός 81)

**Ανόργανο έξοδο** είναι εκείνο που **δε προκύπτει από την ομαλή λειτουργία της δραστηριότητας μια οικονομικής μονάδας**, δηλαδή είναι έξοδο που δε δημιουργεί έσοδο. Μερικές χαρακτηριστικές περιπτώσεις ανόργανων εξόδων στους Δημόσιους οργανισμούς θα μπορούσαν να είναι όταν:

- Ο οργανισμός πληρώνει εκπρόθεσμα φόρους και ασφαλιστικές εισφορές και του επιβάλλονται πρόστιμα και προσαυξήσεις. Το έξοδο αυτό αφορά μόνο το πρόστιμο και την προσαύξηση, τα οποία προκύπτουν από τη δραστηριότητα του οργανισμού, αλλά είναι αποτέλεσμα παράληψης στην εμπρόθεσμη υποβολή των φόρων ή των εισφορών. Είναι λοιπόν ανόργανο έξοδο και παρακολουθείται λογιστικά στον λογαριασμό 81.00 «έκτακτα και ανόργανα έξοδα»
- Το νομικό πρόσωπο εκποιεί ένα μηχάνημα σε τιμή κάτω από την αναπόσβεστη αξία του και από τη πράξη αυτή προκύπτει έκτακτη ζημία. Η ζημία αυτή είναι ένα έκτακτο γεγονός που προκύπτει από τη μη ομαλή δραστηριότητα του και παρακολουθείται λογιστικά στο λογαριασμό 81.02
- Ο οργανισμός υφίσταται ζημία από κλοπές. Αυτό είναι ένα έκτακτο γεγονός που δεν οφείλεται στην τρέχουσα του δραστηριότητα.
- Επιβλήθηκε στον οργανισμό πρόστιμο από τη ΔΟΥ γιατί δεν υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών για κάποιο οικονομικό έτος.
- Ο οργανισμός εισάγει ένα μηχάνημα, για παράδειγμα από της ΗΠΑ και με την ολοκλήρωση της εισαγωγής προκύπτει ένα ποσό ως χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, δηλαδή προκύπτει να πληρώσει περισσότερα ευρώ λόγω αλλαγής της ισοτιμίας του ευρώ σε σχέση με το δολάριο. Αυτή η επιβάρυνση θεωρείται ως ένα έκτακτο γεγονός.
- Ένα φορτηγό του οργανισμού, για παράδειγμα, προκαλεί ζημία σε ένα ιδιωτικό αυτοκίνητο και επειδή δεν ήταν ασφαλισμένο, ο οργανισμός επιβαρύνετε με την καταβολή αποζημίωσης στον ιδιώτη.

Αντίστοιχα, **ανόργανο έσοδο**, είναι εκείνο που **προέρχεται από συναλλαγές του οργανισμού που είναι εκτός του πεδίου δραστηριοτήτων του**. Ομοίως με τα παραδείγματα παραπάνω μπορεί να δημιουργηθεί έκτακτο κέρδος από την πώληση περιουσιακών στοιχείων και από θετικές συναλλαγματικές διαφορές από αγορές περιουσιακών στοιχείων από το εξωτερικό, το οποίο θα καταχωρηθεί στο λογαριασμό 81.02 «έκτακτα και ανόργανα έσοδα».

#### 5.4.7.2 Έσοδα και έξοδα προηγούμενων χρήσεων (λογαριασμός 82)

Μια βασική αρχή της λογιστικής είναι η αυτοτέλεια των χρήσεων. Με βάση την αρχή αυτή δεν επιτρέπεται να εξάγεται αποτέλεσμα της εκμετάλλευσης, αναμιγνύοντας έσοδα και έξοδα που, και μάλιστα εμφανίζονται στα βιβλία μέσα στη συγκεκριμένη χρονιά, αφορούν όμως άλλες χρονιές, είτε επόμενες είτε προηγούμενες. Το αποτέλεσμα της εκμετάλλευσης είναι εκείνο που προκύπτει από έσοδα και έξοδα που αφορούν αποκλειστικά την χρήση.

#### 5.4.7.3 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους (λογαριασμός 83)

Στο λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται οι προβλέψεις που γίνονται με βάση όσα έχουν αναφερθεί για τον λογαριασμό 44. Όταν γίνεται πρόβλεψη μιας ζημιάς, εγγράφεται στο λογαριασμό 44 η πρόβλεψη και μεταφέρεται το έξοδο στον λογαριασμό 68. Στην προκειμένη περίπτωση στον 83 εγγράφεται ως έξοδο, με πίστωση του 44, η πρόβλεψη η οποία ως έξοδο δεν καταχωρείται στην ομάδα 6 (οργανικό έξοδο), αλλά στον 81.00 (έκτακτο και ανόργανο έξοδο).

#### 5.4.7.4 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος(λογαριασμός 85)

Όπως αναφέρθηκε, οι αποσβέσεις μεταφέρονται από τα πάγια στα έξοδα μέσω του λογαριασμού 86. Ο λογαριασμός αυτός χρησιμοποιείται για κανονικές αποσβέσεις. Όταν όμως υπάρχουν επιπλέον αποσβέσεις, τότε αυτές καταχωρούνται στο λογαριασμό 85. Αυτό ισχύει και για τις εφάπαξ αποσβέσεις για πάγια με τιμή απόκτησης μέχρι 1200 ευρώ.

#### 5.4.7.5 Οι έννοιες των αποτελεσμάτων

**Αποτελέσματα** είναι η διαφορά μεταξύ εσόδων και εξόδων. Αν η διαφορά αυτή είναι θετική τότε υπάρχει πλεόνασμα, ενώ αν είναι αρνητική θα έχει προκύψει έλλειμμα.

**Οργανικό αποτέλεσμα** είναι η διαφορά μεταξύ οργανικών εξόδων και οργανικών εσόδων. Το οργανικό αποτέλεσμα αναλύεται σε **μεικτό αποτέλεσμα**, το οποίο είναι αποτέλεσμα της αφαίρεσης των εσόδων από τις πωλήσεις μείων το κόστος κτήσης των πωληθέντων και το **καθαρό αποτέλεσμα** είναι το συνολικό καθαρό αποτέλεσμα.

**Έκτακτο αποτέλεσμα** είναι η διαφορά μεταξύ ανόργανων εσόδων και ανόργανων εξόδων.



**Αποτέλεσμα χρήσης** είναι το συνολικό αποτέλεσμα της ετήσιας δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας. Το αποτέλεσμα αυτό περιέχει και το οργανικό και το έκτακτο αποτέλεσμα.

**Η λογιστική προσδιορισμού του αποτελέσματος:** για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος (οργανικού και συνολικών αποτελεσμάτων χρήσεως) ακολουθείτε μια διαδικασία λογιστικών εγγραφών, όπου βήμα - βήμα προσδιορίζεται το αποτέλεσμα με τις υπό κατηγορίες του και εμφανίζεται σε ανάλογους λογαριασμούς. Στη λογιστική διαδικασία προσδιορισμού του αποτελέσματος υπάρχει μια πολυπλοκότητα. Ειδικά δια τη διαμόρφωση του λογαριασμού 80 «γενική εκμετάλλευση» και των υπό λογαριασμών του, ο προσδιορισμός του γίνεται με ανάποδη φορά, δηλαδή πρώτα προσδιορίζεται το καθαρό αποτέλεσμα και μετά το μεικτό.

#### **5.4.7.6 Ο λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης ( λογαριασμός 80)**

Ο λογαριασμός αυτός παρακολουθεί το αποτέλεσμα του οργανισμού που, αναφορικά με το κύριο αντικείμενο δραστηριότητας του, δηλαδή εξετάζει το αποτέλεσμα που προκύπτει μετά την αφαίρεση του οργανικού εξόδου από το οργανικό έσοδο.

**Τα βήματα που πρέπει να κάνει ένας οργανισμός για τη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων του (κλείσιμο ισολογισμού):**

- I. Έλεγχος των λογαριασμών ώστε να απεικονίζουν τα πραγματικά δεδομένα του οργανισμού. Συγκεκριμένα, έλεγχος των παγίων και υπολογισμός των αποσβέσεων, έλεγχος της απογραφής των αποθεμάτων και καταχώρηση της στους λογαριασμούς, συμφωνία των απαιτήσεων και των χρηματικών διαθεσίμων, συμφωνία προμηθευτών, υποχρεώσεων φόρων και ασφαλιστικών εισφορών και συμφωνία εσόδων – εξόδων.
- II. Προσαρμογές των λογαριασμών ώστε να τηρηθεί η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Δηλαδή, διαμόρφωση των μεταβατικών λογαριασμών, υπολογισμός και εγγραφή προβλέψεων και εγγραφές των αναλογουσών επιχορηγήσεων παγίων.
- III. Μεταφορά στον 80.00 «λογαριασμός γενική εκμετάλλευση» των δεδομένων των λογαριασμών των ομάδων του ισολογισμού, των εσόδων – εξόδων.
- IV. Μεταφορά των αποτελεσμάτων του 80.00 στον λογαριασμό 80.01 «μεικτά αποτελέσματα». Ο λογαριασμός 80.00 θα μηδενιστεί.
- V. Προσδιορισμός των εξόδων και των εσόδων που δεν είναι προσδιοριστικά των μεικτών αποτελεσμάτων. Για τον προσδιορισμό αυτό διαμορφώνετε το Φύλλο Μερισμού.

VI. Μεταφορά των μη προσδιοριστικών εξόδων με χρέωση του 80.02 «μη προσδιοριστικά έξοδα» και πίστωση του 80.01. Επίσης μεταφορά των μη προσδιοριστικών εσόδων με πίστωση του 80.03 «μη προσδιοριστικά έσοδα» και χρέωση του 80.01.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

### 6. Η ΣΥΛΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΜΕ ΤΗΝ ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΟΥ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ

#### 6.1 Εισαγωγικά

Η πλήρης λειτουργία του διπλογραφικού συστήματος, με την εφαρμογή του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου (Κ.Λ.Σ) των ΝΠΠΔ γίνεται με την ταυτόχρονη συλλειτουργία των τριών αυτόνομων, λογιστικών κυκλωμάτων που προβλέπει το Προεδρικό Διάταγμα (Π.Δ) 205/98.

**Τα τρία αυτόνομα λειτουργικά κυκλώματα είναι :**

- Το κύκλωμα της Γενικής Λογιστικής
- Το κύκλωμα της Αναλυτικής Λογιστικής
- Το κύκλωμα της λογιστικής του Δημόσιου Λογιστικού

Σύμφωνα με το άρθρο 44 του Ν.3871/2010 προστίθενται μετά το άρθρο 76 του Ν.2362/1995, τα άρθρα 76 Α και 76 Β με τα οποία :

1. Με το άρθρο 76 Α, ορίζετε η διπλογραφική λογιστική της κεντρικής διοίκησης, σύμφωνα με τους κανόνες της διπλογραφικής λογιστικής και της λογιστικής προπονημένης ταμειακής βάσης.

2. Με το άρθρο 76 Β, καθιερώνεται το λογιστικό σχέδιο της κεντρικής διοίκησης, με Προεδρικό Διάταγμα με πρόταση του σύμφωνα με το άρθρο 46 το Ν.3871/2010 αντικαθιστάτε το άρθρο 110 του Ν.2362/1995, και καθορίζεται :

- Η επιδίωξη ομοιόμορφου λογιστικού χειρισμού των λογιστικών συναλλαγών, και η αληθής και ορθή απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης και της περιουσιακής διάρθρωσης της γενικής κυβέρνησης, η ορθή εκτίμησης της πιστοληπτικής ικανότητας της, η διευκόλυνση των συναλλασσόμενων με αυτή, η άντληση αξιόπιστων πληροφοριών κάθε φύσης για αξιοποίηση, τόσο από τις διάφορες υπηρεσίες όσο και από τους διεθνής οργανισμού, η αποδέσμευση και διευκόλυνση των κάθε μορφής ελέγχων, η αύξησης της παραγωγικότητας και σύνδεση αυτού με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο του ιδιωτικού τομέα.
- Με Προεδρικό Διάταγμα, που εκδίδεται με διάταγμα του Υπουργού Οικονομικών, καθορίζονται οι βασικές αρχές του Λογιστικού Σχεδίου της γενικής κυβέρνησης και το περιεχόμενο του. Με το Προεδρικό Διάταγμα καθορίζονται, στα πλαίσια του Γενικού Λογιστικού Σχεδιασμού της Γενικής Κυβέρνησης, η επιμέρους λογαριασμοί, τα τηρούμενα βιβλία και ο τρόπος τήρησης αυτών και κάθε άλλη λεπτομέρεια.
- Μέχρι την έκδοση του Προεδρικού Διατάγματος της προηγούμενης παραγράφου εξακολουθεί να ισχύει η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος, στη σύνταξη του ισολογισμού, του απολογισμού, των οικονομικών καταστάσεων και στο σχεδιασμό γενικά της λογιστικής της γενικής κυβέρνησης, που καταρτίστηκε με το Προεδρικό Διάταγμα 80/1997 (ΦΕΚ 68'Α), για τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης, όπως ισχύει, για τους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης, το Προεδρικό Διάταγμα 205/1998 (ΦΕΚ 163 Α') για ΝΠΔΔ, το Προεδρικό Διάταγμα 146/2003 (ΦΕΚ 122 Α') για τις Δημόσιες Μονάδες Υγείας και το Ν.3697/2008 (ΦΕΚ 194 Α') σχετικά με την «ενίσχυση της διαφάνειας του Κρατικού Προϋπολογισμού, έλεγχος των Δημοσίων Δαπανών, μέτρα φορολογικής δικαιοσύνης και άλλες διατάξεις», όπως ισχύουν, για τα δημόσια νοσοκομεία και τέλος το Προεδρικό Διάταγμα 315/1999 (ΦΕΚ 302 Α') για τους Δήμους και τις Κοινότητες.

Επίσης σύμφωνα με το άρθρο 52 του Ν.3871/2010, καθορίζεται έναρξη ισχύος των παραπάνω από 1/1/2011.

Το κύκλωμα της Γενικής Λογιστικής περιλαμβάνει τις ομάδες 1,2,3,4,5,6,7 και 8 του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου, το κύκλωμα της Αναλυτικής Λογιστικής, περιλαμβάνει την ομάδα 9 και το κύκλωμα της λογιστικής Δημοσίου Λογιστικού περιλαμβάνει την ομάδα 10. Η συλλειτουργία των τριών αυτών, αυτόνομων κυκλωμάτων πρέπει να γίνεται με **ΜΙΑ** καταχώρηση των παραστατικών και με ταυτόχρονη ενημέρωση και των τριών κυκλωμάτων με την εξής σειρά:

### ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ⇨ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ⇨ ΔΗΜΟΣΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ

Η διαδικασία αυτή προϋποθέτει την υποστήριξη της, από κατάλληλο **λογισμικό πρόγραμμα, που πρέπει να διαθέτει ο Δημόσιος Οργανισμός**. Ειδικά δε, σε ότι αφορά το τρίτο κύκλωμα του Δημοσίου Λογιστικού ( Ομάδα 10 ) πρέπει να τονίσουμε τα παρακάτω:

**Το Δημόσιο Λογιστικό δεν καταργείται, επειδή εφαρμόζεται το Διπλογραφικό Σύστημα.** Τουλάχιστον κάτι τέτοιο δεν ορίζεται σε Π.Δ. 205/98 και ούτε υπάρχει στο άμεσο μέλλον τέτοια πρόθεση. Αντίθετα μάλιστα, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 3.3.10 του Π.Δ. 205/98 , η εκτέλεση του Προϋπολογισμού και του Απολογισμού των Δημόσιων Οργανισμών θα γίνεται πλέον με Διπλογραφικό τρόπο. Έτσι καταργείται, μόνο ο Απλογραφικός τρόπος παρακολούθησης και τήρησης των βιβλίων του Δημοσίου Λογιστικού, τα οποία πρέπει πλέον να παρακολουθούνται και να τηρούνται με την Διπλογραφική μέθοδο, μέσω των Λογαριασμών Τάξεως (Ομάδα 10) . Έχουμε δηλαδή την ιδιομορφία στον χώρο των Δημόσιων Οργανισμών, να τηρούνται παράλληλα δυο Διπλογραφικά Συστήματα:

- **Της Γενικής- Αναλυτικής Λογιστικής και**
- **Του Δημοσίου Λογιστικού.**

Η μετάβαση συνεπώς από το μέχρι σήμερα ισχύον απλογραφικό σύστημα του δημόσιου λογιστικού στο ολοκληρωμένο λογιστικό σύστημα με τη **πλήρη εφαρμογή του Κ.Λ.Σ** (τήρηση δηλαδή και των τριών λογιστικών κυκλωμάτων) απαιτεί ειδικευμένες λογιστικές γνώσεις και εμπειρία από τα στελέχη των οικονομικών υπηρεσιών των Δημόσιων Οργανισμών.

Επειδή όμως υπάρχει **μεγάλη έλλειψη ειδικευμένων στελεχών στο δημόσιο τομέα, το θεσμό της λογιστικής τυποποίησης, καλούνται να εφαρμόσουν εξωτερικοί σύμβουλοι, με**

επιστημονικό και αξιόπιστο τρόπο. Πιο αναλυτικά, οι εξωτερικοί αυτοί συνεργάτες αναλαμβάνουν τη διενέργεια πλήρους αρχικής απογραφής και αποτίμησης περιουσιακών στοιχείων των ΝΠΔΔ, καταρτίζουν ισολογισμούς έναρξης και ενημερώνουν τα πάγια. Ακόμα, καταρτίζουν πλήρη λογιστικά σχέδια γενικής, αναλυτικής, λογιστικής και λογιστικής του δημόσιου λογιστικού με βάση τα Κ.Λ.Σ των ΝΠΔΔ, καταρτίζουν τις οικονομικές – λογιστικές καταστάσεις τέλους χρήσης και τηρούν ολοκληρωμένο σύστημα γενικής, αναλυτικής λογιστικής και λογιστικής του δημόσιου λογιστικού, καθώς και τα λογιστικά βιβλία με μηχανογραφικά τρόπο. Τέλος συντάσσουν ετήσιο προϋπολογισμό και απολογισμό, καταρτίζουν τις προβλεπόμενες μηνιαίες καταστάσεις και αναλαμβάνουν την ανάπτυξη, εγκατάσταση και υποστήριξη συστημάτων εσωτερικού ελέγχου.

## 6.2 ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ - ΟΜΑΔΑ 10

Οι λογαριασμοί τάξεως χρησιμεύουν για τη **παροχή πληροφοριών και στατιστικών στοιχείων**. Τα ποσοτικά στοιχεία που εμφανίζονται στο κύκλωμα της ομάδας λογαριασμών τάξεως δεν επηρεάζουν τα περιουσιακά στοιχεία των οργανισμών, δηλαδή οποιαδήποτε πληροφορία που εμφανίζεται σε λογαριασμό τάξεως δεν αλλοιώνει των ισολογισμό του οργανισμού και παρουσιάζει την περιουσιακή κατάσταση του.

Οι λογαριασμοί τάξεως εμφανίζονται στον ισολογισμό χωρίς να τον επηρεάζουν σα χρεωστικοί λογαριασμοί στο ενεργητικό και σα πιστωτικοί λογαριασμοί στο παθητικό.

Μερικές φορές η **πληροφορία που εμφανίζεται σε λογαριασμό τάξεως, είναι πιο σημαντική από τις πληροφορίες που εμφανίζονται σε λογαριασμούς του ισολογισμού**. Οι πληροφορίες που εμφανίζονται στους εν λόγο λογαριασμούς ενδέχεται να μην εμφανίζονται με την αξία αλλά μπορεί να είναι ποσοτικές.

Η δέκατη ομάδα του σχεδίου λογαριασμών **λειτουργεί σε αυτόνομο κύκλωμα**. Αυτό σημαίνει πως, όταν χρεώνεται κάποιος λογαριασμός της δέκατης ομάδας, θα πιστώνεται κάποιος άλλος της ίδιας ομάδας. Δεν υπάρχει δυνατότητα να χρεοπιστώνεται κάποιος λογαριασμός με αντίστοιχη χρεωπίστωση κάποιου λογαριασμού της γενικής λογιστικής (ομάδα 1-8) ή της αναλυτικής λογιστικής (ομάδα 9).

Οι χρεοπιστώσεις γίνονται ανά ζεύγη, ως εξής:

|                  |   |                   |   |
|------------------|---|-------------------|---|
| <i>Χρέωση 01</i> | Αλλότρια περιουσιακά<br>στοιχεία  | <i>Πίστωση 05</i> | Δικαιούχοι αλλότριων<br>περιουσιακών στοιχείων  |
| <i>Χρέωση 02</i> | Χρεωστικοί<br>λογαριασμοί<br>προϋπολογισμού   | <i>Πίστωση 06</i> | Πιστωτικοί λογαριασμοί<br>προϋπολογισμών  |
| <i>Χρέωση 03</i> | Χρεωστικοί<br>λογαριασμοί εγγυήσεων,<br>εμπράγματος<br>ασφαλειών και<br>απαιτήσεων από<br>αμφοτεροβαρείς<br>Συμβάσεις | <i>Πίστωση 07</i> | Πιστωτικοί λογαριασμοί<br>εγγυήσεων,<br>εμπραγμάτων<br>ασφαλειών και<br>απαιτήσεων από<br>αμφοτεροβαρείς<br>Συμβάσεις |
| <i>Χρέωση 04</i> | Διάφοροι λογαριασμοί<br>Πληροφοριών<br>χρεωστικοί   | <i>Πίστωση 08</i> | Διάφοροι λογαριασμοί<br>Πληροφοριών<br>Πιστωτικοί   |

### 6.3 Η ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ

Για την καθολική και συστηματική οργάνωση και αποτύπωση των λογιστικών λειτουργιών του Δημοσίου σε ταμειακή πάντα βάση, λαμβάνοντας υπόψη γενικά παραδεδεγμένες αρχές και μεθόδους, με το Ν.496/1974 περί Δημοσίου λογιστικού, **εισάγεται το Δημόσιο Λογιστικό Σχέδιο.**

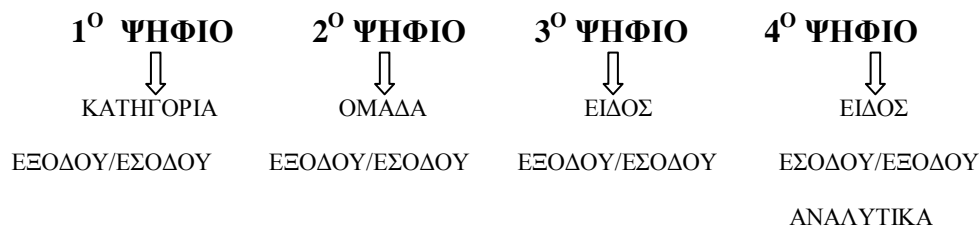
#### 6.3.1 Κωδικοί Εσόδων-Εξόδων του Δημοσίου Λογιστικού

Το Λογιστικό Σχέδιο του Δημοσίου **αποτελεί σύστημα κανόνων ταξινόμησης των λογιστικών μεγεθών, χρησιμοποιεί τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές και μεθόδους και χρησιμοποιείται στη σύνταξη Προϋπολογισμού, Ισολογισμού, Απολογισμού του κράτους και λοιπών οικονομικών καταστάσεων.**

Το Δημόσιο λογιστικό αποβλέπει στην αποτίμηση και διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων του Δημοσίου και των λοιπών οργανισμών.

Η Διπλογραφική Μέθοδος εξασφαλίζει πληρέστερη πληροφόρηση για τον Προϋπολογισμό, τις μεταβολές του, την εκτέλεση του καθώς και για τον Απολογισμό.

Το σύνολο των Εξόδων και Εσόδων εκφράζονται με τέσσερα ψηφία :

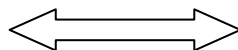


### 6.3.2 Η έννοια της Διασύνδεσης ανάμεσα σε Γενική Λογιστική και Δημόσιο Λογιστικό

Υπάρχει σύνδεσμος ο οποίος συνδέει έναν ή περισσότερους λογαριασμούς Γενικής Λογιστικής με έναν Κ.Α.Ε. (Κωδικός Ανάλυσης Εσόδου/ Εξόδου) Δημόσιου Λογιστικού.

#### ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

60.00.0211 }  
60.02.0211 }



#### ΔΗΜΟΣΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ

0211

Ένας λογαριασμός Κ.Α.Ε. μπορεί να ακολουθεί το εκατονταδικό σύστημα κωδικοποίησης, π.χ ο κωδικός 0211 ενός προϋπολογισμού εξόδων ΝΠΔΔ αναλύεται ως εξής:



Ο αντίστοιχος λογαριασμός του Δημόσιου Λογιστικού στο Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο (σύμφωνα με τους λογαριασμούς Τάξεως) θα είναι:

**02: Χρεωστικοί Λογαριασμοί Δημόσιου Λογιστικού(α' βαθμός)**

**02.00: Προϋπολογισμός Εξόδων (β' βαθμός)**

**02.00.00: Αμοιβές υπαλλήλων και εργατών (γ' βαθμός)**

**02.00.00.0211: Βασικός Μισθός Τακτικών Υπαλλήλων (δ' βαθμός)**

### **6.3.3 Κωδικοί Αριθμοί Εσόδων κατά το Δημόσιο Λογιστικό**

**Τακτικά Έσοδα:** Αριθμοί κωδικών 0000-5000

**Έκτακτα Έσοδα:** Αριθμός κωδικού 6000

**Έσοδα από Δάνεια:** Αριθμός κωδικού 7000

**Έσοδα Παρελθόντων Ετών:** Αριθμός κωδικού 8000

**Έσοδα από Επιχορηγήσεις κ.λπ. για Επενδύσεις:** Αριθμός κωδικού 9000

### **6.3.4 Κωδικοί Αριθμοί Εξόδων κατά το Δημόσιο Λογιστικό**

**Πληρωμές για Υπηρεσίες:** Αριθμός κωδικού 0000

**Πληρωμές για Προμήθεια Καταναλωτικών Αγαθών:** Αριθμός κωδικού 1000

**Πληρωμές για Μεταβίβαση Εισοδημάτων σε Τρίτους:** Αριθμός κωδικού 2000

**Πληρωμές Αντικριζόμενες από Πραγματοποιούμενα Έσοδα:** Αριθμός κωδικού 3000

**Διάφορες Σύνθετου Περιεχομένου Δαπάνες ΝΠΔΔ**

**που δεν εντάσσονται σε κάποια Γενική κατηγορία:** Αριθμός κωδικού 4000

**Κίνηση Κεφαλαίων:** Αριθμός κωδικού 6000

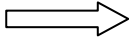
**Κεφαλαιουχικές Δαπάνες:** Αριθμός κωδικού 7000

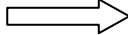
**Πληρωμές για Επενδύσεις:** Αριθμός κωδικού 9000

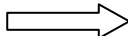


### 6.3.5 Αντιστοιχία Κωδικών Αριθμών Εσόδων (Κ.Α.Ε.) και Ομάδων του Ε.Γ.Λ.Σ., σύμφωνα με το Π.Δ. 205/98

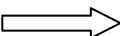
Κ.Α.Ε. 0000,1000,3000,4000,6000            Ομάδα 7 Ε.Γ.Λ.Σ.

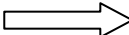
Κ.Α.Ε. 2000            Δεν υπάρχει αντίστοιχη Ομάδα Ε.Γ.Λ.Σ.

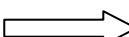
Κ.Α.Ε. 5000            Ομάδα 5 Ε.Γ.Λ.Σ.

Κ.Α.Ε. 7000            Ομάδα 4 Ε.Γ.Λ.Σ.

### 6.3.6 Αντιστοιχία Κωδικών Αριθμών Εξόδων (Κ.Α.Ε.) και Ομάδων Ε.Γ.Λ.Σ., σύμφωνα με το Π.Δ. 205/98

Κ.Α.Ε. 0000,2000,4000            Ομάδα 6 Ε.Γ.Λ.Σ.

Κ.Α.Ε. 1000,7000            Ομάδα 1 Ε.Γ.Λ.Σ.

Κ.Α.Ε. 3000            Δεν υπάρχει αντίστοιχη Ομάδα Ε.Γ.Λ.Σ.

## 6.4 ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Από την Νομική Πλευρά, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 3 του Ν.Δ.496/74, **Προϋπολογισμός είναι μια Διοικητική πράξη**, με την οποία προσδιορίζονται τα Έσοδα και καθορίζονται τα όρια των Εξόδων-Πιστώσεων του ΝΠΔΔ για κάθε οικονομικό έτος.

Τα Έσοδα και τα Έξοδα του κράτους, ταξινομούνται στον Προϋπολογισμό κατά είδος, ομάδες και κατηγορίες, ανάλογα με την αιτία και την φύση τους σε κωδικούς αριθμούς κατά το δεκαδικό σύστημα, όπως αναλύσαμε παραπάνω.

Τα **Ταμειακά υπόλοιπα χρήσης**, δεν αποτελούν Έσοδα του Προϋπολογισμού της επόμενης χρήσης. Εμφανίζονται σε ξεχωριστό Πίνακα του Προϋπολογισμού.

Η **Κατάσταση Ταμειακών Κινήσεων**, περιλαμβάνει αντίγραφα κίνησης των Καταθέσεων Όψεως καθώς και Ταμειακή συμφωνία των Βιβλίων. Η Κατάσταση αυτή, υποβάλλεται στα αρμόδια όργανα με την πρώτη τροποποίηση του Προϋπολογισμού και συνοδεύει τον Απολογισμό.

**Η παράθεση των Εσόδων/Εξόδων γίνεται σε 5 στήλες:**

- **1<sup>η</sup> στήλη:** Κωδικός Αριθμός Εσόδου/Εξόδου (Κ.Α.Ε.)
- **2<sup>η</sup> στήλη:** Ονομασία του Εσόδου/Εξόδου
- **3<sup>η</sup> στήλη:** Προβλέψεις για την Επόμενη Χρήση
- **4<sup>η</sup> στήλη:** Πιστώσεις Εσόδων και Εξόδων κατά την Τρέχουσα Χρήση (Αρχικός Προϋπολογισμός και Τροποποιήσεις)
- **5<sup>η</sup> στήλη:** Τα Πραγματοποιηθέντα(Απολογιστικά) Έσοδα/Έξοδα της Προηγούμενης Χρήσης

#### 6.4.1 Οι Λογαριασμοί Τάξεως του Δημόσιου Λογιστικού

|       |  |       |   |
|-------|--|-------|---|
| 02    | ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ<br>ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ    | 06    | ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ<br>ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ |
| 02.00 | Προϋπολογισμός Εξόδων                            | 06.00 | Προϋπολογισμός Εσόδων                         |
| 02.10 | Εκτέλεση Προϋπολογισμού Εξόδου                   | 06.10 | Εκτέλεση Προϋπολογισμού Εσόδων                |
| 02.21 | Αναληφθείσες Δαπάνες                             | 06.21 | Βεβαιωμένα Έσοδα                              |
| 02.30 | Ενταλματοποιημένες Δαπάνες                       |       | -   |
| 02.31 | Απολογισμός Εξόδων<br>( Πραγματοποιηθέντα Έξοδα) | 06.31 | Απολογισμός Εσόδων<br>(Εισπραχθέντα Έσοδα)    |

#### 6.4.2 Εκτέλεση Προϋπολογισμού

Οι απαραίτητες Προϋποθέσεις για να εκτελεστεί ένας Προϋπολογισμός Εξόδων είναι, αρχικά, **το ΝΠΔΔ να διαθέτει τις αναγραφόμενες στον Προϋπολογισμό Πιστώσεις**. Επίσης, πρέπει να γίνει Ανάλυση της Δαπάνης(υποχρέωσης), Έκδοση των Ενταλμάτων Πληρωμής και Πληρωμή της Δαπάνης. Για να καταχωρηθούν τα **Έξοδα** του Προϋπολογισμού, **χρεώνεται** ο λογαριασμός **02.00** «Προϋπολογισμός Εξόδων». Για να καταχωρηθούν τα **Έσοδα** του Προϋπολογισμού, **πιστώνεται** ο λογαριασμός **06.00** «Προϋπολογισμός Εσόδων». Σε αυτούς τους δύο λογαριασμούς, καταχωρείται το σχέδιο του Προϋπολογισμού που έχει προωθηθεί για έγκριση.

#### 6.4.3 Αναλυτικά οι Λογαριασμοί

- **02.00 Προϋπολογισμός Εξόδων:** Ο λογαριασμός αυτός απεικονίζει τον αρχικό Προϋπολογισμό του Οργανισμού, όπως αυτός ψηφίστηκε και εγκρίθηκε. Σε όλη την διάρκεια του Οικονομικού έτους οι κωδικοί απεικονίζουν την ίδια εικόνα του αρχικού Προϋπολογισμού. Με την έγκριση του Προϋπολογισμού καταχωρούνται τα ποσά του Προϋπολογισμού των Εξόδων στη χρέωση του 02.00 . Το πλεόνασμα καταχωρείται στον 02.05 .
- **02.10 Εκτέλεση Προϋπολογισμού Εξόδων:** Ο λογαριασμός αυτός εμφανίζει την πορεία εκτέλεσης του διαμορφωμένου πια, με τις αναμορφώσεις, Προϋπολογισμού. Ο λογαριασμός αυτός σε αντίθεση με τον 02.00 διαμορφώνεται στην πορεία της

εκτέλεσης του Προϋπολογισμού. Αμέσως μετά την εγγραφή στον 02.00 γίνεται η αντίστοιχη εγγραφή στη χρέωση του 02.10.

- **02.21 Αναληφθείσες Υποχρεώσεις**: Οι υπολογαριασμοί του 02.21 εμφανίζουν κατά κωδικό του Δημοσίου Λογιστικού στην χρέωση, τα ποσά που αναλαμβάνονται ως υποχρέωση να δαπανηθούν, δηλαδή η δαπάνη δεσμεύεται. Τα ποσά μεταφέρονται από τον 02.10 πιστώνοντάς τον. Ο 02.21 πιστώνεται και τα ποσά μεταφέρονται στον 02.30 όταν ενταλματοποιούνται οι δαπάνες. Το υπόλοιπο του 02.21 εμφανίζει το ποσό που έχει αναληφθεί σαν υποχρέωση αλλά δεν έχει ενταλματοποιηθεί ακόμα.
- **02.30 Ενταλματοποιηθείσες Δαπάνες**: Ο λογαριασμός χρεώνεται με τις δαπάνες που ενταλματοποιούνται. Πιστώνεται δηλαδή ο 02.21 και χρεώνεται ο 02.30. Το υπόλοιπο του λογαριασμού εμφανίζει κάθε φορά το ένταλμα που δεν έχει εξοφληθεί.
- **02.31 Πραγματοποιηθέντα Έξοδα**: Ο λογαριασμός αυτός εμφανίζει τις εξοφληθείσες δαπάνες. Χρεώνεται με την εξόφληση του εντάλματος με πίστωση του 02.30, εφόσον αυτός τηρείται, αλλιώς με πίστωση του 02.21 ή του 02.29 «Προπληρωμές», όταν υπάρχουν προπληρωμές.
  
- **06.00 Προϋπολογισμός Εσόδων**: Ο λογαριασμός αυτός εμφανίζει τον αρχικά ψηφισμένο και εγκεκριμένο Προϋπολογισμό Εσόδων. Πιστώνεται με τα προϋπολογισμένα έσοδα και λειτουργεί ως ζεύγος με τον 02.00.
- **06.10 Εκτέλεση Προϋπολογισμού Εσόδων**: Ο λογαριασμός αυτός πιστώνεται αμέσως μετά την εγγραφή του 06.00 . Μετά την πίστωση αυτή, ή την χρέωση αντίστοιχα του 02.00 και την άμεση χρέωση του 02.10, τυχόν προϋπολογιζόμενο πλεόνασμα θα καταχωρηθεί στον 06.10.99, ενώ τυχόν προϋπολογιζόμενο έλλειμμα θα καταχωρηθεί στον 06.10.98 .
- **06.21 Βεβαιωθέντα Έσοδα**: Με τον λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται τα Έσοδα που έχουν βεβαιωθεί. Ο λογαριασμός πιστώνεται με τις βεβαιωτικές καταστάσεις και με κάθε άλλης μορφής τίτλο βεβαίωσης σε χρέωση του 06.10 . Με την είσπραξη του Εσόδου χρεώνεται ο λογαριασμός 06.21 και πιστώνεται ο 06.31 .
- **06.31 Εισπραθέντα Έσοδα**: Εμφανίζει τα ποσά του Προϋπολογισμού που έχουν εισπραχθεί. Το συνολικό ποσό στην πίστωση του λογαριασμού, στο τέλος της χρήσης, εμφανίζει τον Απολογισμό Εσόδων του Οργανισμού.

βλ. **(ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2)**

Ο Προϋπολογισμός, μπορεί να είναι:

- Ισοσκελισμένος (Πλεόνασμα = Έλλειμμα = 0)
- Ελλειμματικός
- Πλεονασματικός

**Ελλειμματικό Προϋπολογισμό**, έχουμε όταν:

**χρέωση των υπολογαριασμών του 02.00 > πίστωση των υπολογαριασμών του 06.00**

Έτσι καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού 06.05 «Έλλειμμα Προϋπολογισμού»

**Πλεονασματικό Προϋπολογισμό**, έχουμε όταν:

**χρέωση των υπολογαριασμών του 02.00 < πίστωση των υπολογαριασμών του 06.00**

Έτσι καταχωρείται στην χρέωση του λογαριασμού 02.05 «Πλεόνασμα Προϋπολογισμού». Ο 02.05 συμπεριλαμβάνει και Αποθεματικά εάν υπάρχουν.

Στην Αρχή και καθ' όλη τη διάρκεια της Χρήσεως, οι λογαριασμοί **02.00**, **06.00** και οι υπολογαριασμοί τους και οι λογαριασμοί **02.05**, **06.05** απεικονίζουν τα **δεδομένα του Αρχικού Προϋπολογισμού**.

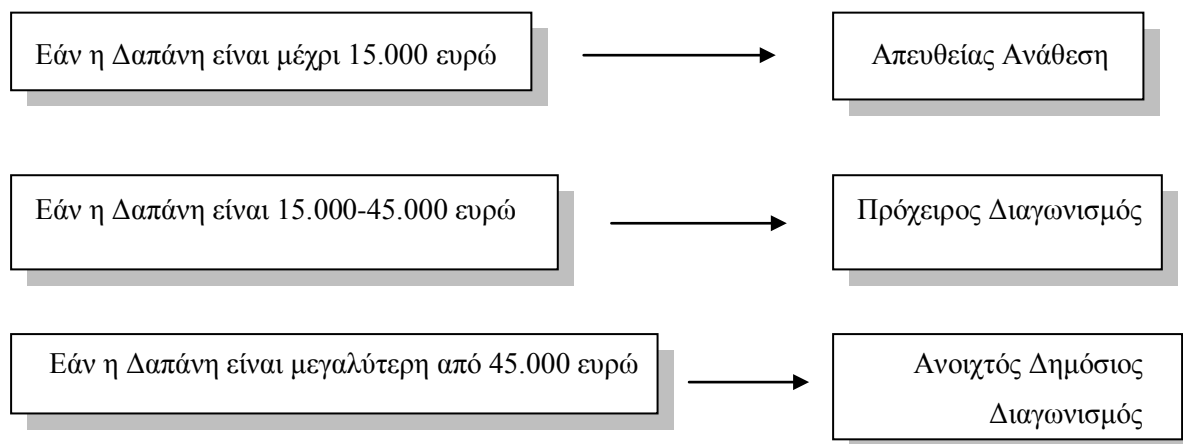
Η **κατάρτιση των Προϋπολογισμών** των ΝΠΔΔ πρέπει να γίνεται με επιμέλεια και προσοχή, βάσει μελετημένου και ορθού προγραμματισμού, έτσι ώστε τα μεγέθη (ποσοτικά και ποιοτικά) να καθορίζονται με **ακρίβεια**. Έτσι, υπερεκτιμήσεις των Εσόδων και υποεκτιμήσεις των Εξόδων δεν γίνονται παραδεκτές. Τα Έσοδα και τα Έξοδα αντιπαραβάλλονται με τα προϋπολογισθέντα και τα προβλεπόμενα να πραγματοποιηθούν κατά την προηγούμενη Οικονομική χρήση και όπου προβλέπεται αύξηση ή μείωση της απόδοσης ορισμένου Εσόδου ή των αναγκών για Δαπάνες, οι σχετικές μετρήσεις πρέπει να αιτιολογούνται πλήρως στην εισηγητική Έκθεση. Πρέπει να καταβάλλεται ιδιαίτερη προσοχή στην κατάταξη των Εσόδων και των Εξόδων σε Τακτικά ή Έκτακτα, για να είναι δυνατή η εξαγωγή σαφών συμπερασμάτων για την πραγματική οικονομική κατάσταση των ΝΠΔΔ.

Ο Προϋπολογισμός **συντάσσεται από τη Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών** και τις **αρμόδιες Διευθύνσεις των Δημόσιων Οργανισμών**. Ο Προϋπολογισμός πρέπει να είναι **Ισοσκελισμένος**. Πρέπει να υποβληθεί μέσα στον μήνα Νοέμβριο του προηγούμενου έτους, στα αρμόδια για την έγκριση του όργανα (Άρθρο 4 παρ. 1 Ν.Δ. 496/74). Ο Προϋπολογισμός Συνοδεύεται απαραίτητα από ένα αντίγραφο της Εγκριτικής πράξης της Διοίκησης του ΝΠΔΔ, από εισηγητική έκθεση, στην οποία αναλύεται πλήρως και αιτιολογείται επαρκώς κάθε πρόβλεψη Εσόδου ή Εξόδου και αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις στις οποίες στηρίζονται. Τέλος, συνοδεύεται από πίνακες Προσωπικού( τακτικού ή έκτακτου) το οποίο υπηρετεί κατά τον χρόνο κατάρτισης του Προϋπολογισμού.

**Εγκρίνεται** αρχικά από το Διοικητικό Συμβούλιο του ΝΠΔΔ. Έπειτα, ο Προϋπολογισμός, υποβάλλεται για έγκριση στις εποπτεύουσες Αρχές και στη συνέχεια στο Υπουργείο Οικονομικών, στο **Γενικό Λογιστήριο του Κράτους στην 39<sup>η</sup> διεύθυνση** για την τελική έγκριση.

Τα **αρμόδια Όργανα**, κάνοντας έλεγχο για την έγκριση του Προϋπολογισμού, προσέχουν πάντοτε μήπως τα Έσοδα έχουν **υπερεκτιμηθεί**, μήπως το ταμειακό υπόλοιπο δεν επαρκεί για την κάλυψη **τυχόν ελλείμματος**, εάν ο Προϋπολογισμός είναι Ισοσκελισμένος και, τέλος, μήπως δεν έχουν τηρηθεί οι γενικές κατευθύνσεις και οδηγίες του Υπουργείου Οικονομικών για την κατάρτιση των Προϋπολογισμών στα ΝΠΔΔ.

#### 6.4.4 Τα όρια Δαπανών για Αγορά Υλικού και Υπηρεσιών-Ανάθεση σε εξωτερικό Συνεργάτη



Τα ΝΠΔΔ προβαίνουν σε Δαπάνες μέσω των εγκεκριμένων κονδυλίων των Κ.Α.Ε., αφού γίνει Προϋπολογισμός Κόστους.

Ανά Κ.Α.Ε. και ανά **Οικονομικό Έτος**, μπορεί να γίνει Α) Ανοιχτός Δημόσιος Διαγωνισμός, Β) Ένας ΜΟΝΟ πρόχειρος Διαγωνισμός ή Γ) Απευθείας Ανάθεση. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, μπορεί να γίνουν Δαπάνες στον ίδιο Κωδικό για ανομοιογενή υλικά ή υπηρεσίες και αφού δεν υπάρχει σχετική πρόβλεψη στον Πίνακα κατάταξης Εσόδων-Εξόδων.

#### 6.4.5 Ανάλυση Υποχρεώσεων από τους Διατάκτες

Με το Π.Δ. 113/2010 «**Ανάληψη υποχρεώσεων από τους Διατάκτες**», η έκδοση απόφασης αναλήψεως υποχρέωσης, από τους διατάκτες ή κατά τον νόμο εξουσιοδοτημένα όργανα και η έγκριση πραγματοποίησης οποιασδήποτε δαπάνης, πριν από κάθε ενέργεια για την εκτέλεσή της, αποτελεί **σημαντικότερο στάδιο της όλης διαδικασίας εκτέλεσης του προϋπολογισμού** των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης, αφού κατά αυτόν τον τρόπο προλαμβάνεται η πληρωμή δαπανών καθ' υπέρβαση του ποσοστού διάθεσης των εγγεγραμμένων στον Προϋπολογισμό πιστώσεων.

Η **διάθεση των εγγεγραμμένων στον Προϋπολογισμό πιστώσεων** ανήκει στην αποκλειστική αρμοδιότητα και ευθύνη των **κύριων διατακτών** (άρθ. 3871/2010), οι οποίοι, αφού εκτιμήσουν την αναγκαιότητα κάθε δαπάνης, προβαίνουν στην ανάληψη υποχρεώσεων για την πληρωμή της, σε κεντρικό ή περιφερειακό επίπεδο, με τα αρμόδια όργανα, ή με την μεταβίβαση αντιστοίχων πιστώσεων στους **Δευτερεύοντες Διατάκτες**, όσες φορές αυτό απαιτείται για την πληρωμή συγκεκριμένων δαπανών. Οι Δευτερεύοντες Διατάκτες, είναι περιφερειακά όργανα (π.χ. για το Υπουργείο Εθνικής Άμυνας είναι οι Διοικητές Μονάδων). Οι πληρωμές που γίνονται από τους Δευτερεύοντες Διατάκτες, κατά την σύνταξη του Απολογισμού, εμφανίζονται από τον κύριο Διατάκτη, ο οποίος έχει την συνολική ευθύνη για την ομαλή εκτέλεση του Προϋπολογισμού του και την διάθεση του συνόλου των πιστώσεων.

Υπό την **νομική έννοια** του όρου, Ανάληψη Υποχρέωσης, ορίζεται η **διοικητική πράξη**, με την οποία γεννάται ή βεβαιώνεται η υποχρέωση του Δημοσίου και των λοιπών φορέων της Γενικής Κυβέρνησης, έναντι τρίτων.

Με την **Δημοσιονομική έννοια**, Ανάληψη είναι η διοικητική πράξη (απόφαση του αρμόδιου διατάκτη), με την οποία **εγκρίνεται** η πραγματοποίηση της δαπάνης και **δεσμεύεται** η αναγκαία **πίστωση** πριν από οποιαδήποτε σχετική ενέργεια.

Προκειμένου να καθίσταται δυνατός ο **έλεγχος** και η παρακολούθηση των αναλαμβανόμενων δεσμεύσεων, θα πρέπει να **περιλαμβάνονται υποχρεωτικά**, εκτός των λοιπών στοιχείων που απαιτούνται για την εγκυρότητα των διοικητικών πράξεων και τα ακόλουθα:

- Οι διατάξεις των νόμων ή των κανονιστικών διοικητικών πράξεων, με τις οποίες επιτρέπεται η πραγματοποίηση της δαπάνης.
- Το είδος και η αιτία της δαπάνης.
- Το ύψος της συνολικής επιβάρυνσης.
- Το οικονομικό έτος πραγματοποίησης της δαπάνης.
- Τον τίτλο και τον κωδικό αριθμό του Φορέα.

Η **απόφαση ανάληψης υποχρέωσης**, συντάσσεται σε **δύο αντίτυπα**, από την αρμόδια οικονομική υπηρεσία του Διατάκτη, υπογράφεται από το αρμόδιο-εξουσιοδοτημένο όργανο του οικείου Φορέα, πρωτοκολλείται και στην συνέχεια καταχωρείται στο Μητρώο Δεσμεύσεων του άρθρου 7 του Π.Δ. Με την καταχώρηση στο Μητρώο δεσμεύεται ισόποση πίστωση μέχρι την πραγματοποίηση και πληρωμή της σχετικής δαπάνης. Στη συνέχεια, παραδίδονται και τα δύο αντίτυπα στην οικεία Υπηρεσία Δημοσιονομικού Ελέγχου ή στο αρμόδιο τμήμα της οικονομικής υπηρεσίας του φορέα που είναι αρμόδιο για την πληρωμή των δαπανών του. Οι Υπηρεσίες αυτές, ελέγχουν κατ' αρχάς την **νομιμότητα** της δαπάνης και εάν υπάρχει **διαθέσιμη σχετική πίστωση** και πληρούνται οι απαραίτητες προϋποθέσεις, καταχωρούν το ποσό της ανάληψης στο βιβλίο Εγκρίσεων και Εντολών Πληρωμής και συντάσσουν επί της απόφασης σχετική πράξη. Η πράξη αυτή λαμβάνει ένα **μοναδικό αριθμό καταχώρησης**. Το ένα αντίτυπο της απόφασης παραμένει στην **Υπηρεσία Δημοσιονομικού Ελέγχου (Υ.Δ.Ε.)** ή στην αρμόδια οικονομική υπηρεσία του φορέα. Το άλλο αντίτυπο επιστρέφεται στο **διατάκτη**, ο οποίος καταχωρεί στο **Μητρώο Δεσμεύσεων** τον αριθμό καταχώρησης της πράξης αυτής και κοινοποιεί αντίγραφο της απόφασης ανάληψης υποχρέωσης στο Ελεγκτικό Συνέδριο, για τις αντίστοιχες εγγραφές.



#### 6.4.6 Κριτική του τρόπου παρακολούθησης του Προϋπολογισμού μέσω Λογαριασμών Τάξεως

Ο τρόπος παρακολούθησης του Προϋπολογισμού μέσω λογαριασμών Τάξεως, καθορίζει την **Λογιστική-Διπλογραφική παρακολούθηση στοιχείων** που δεν είναι Διπλογραφικού χαρακτήρα (όπως η ανάληψη ή η ενταλματοποίηση της δαπάνης). Έτσι, ένα παραστατικό δαπάνης θα εμφανιστεί με **δύο εγγραφές** ουσίας (**η μία εγγραφή**: χρέωση δαπάνης και πίστωση προμηθευτή, **και η άλλη εγγραφή**: χρέωση προμηθευτή και πίστωση ταμείου) και παράλληλα τρεις εγγραφές στο επίπεδο παρακολούθησης της εκτέλεσης του Προϋπολογισμού (ανάληψη δαπάνης, ενταλματοποίηση και εξόφληση του εντάλματος).

Ο τρόπος αυτός του Διπλογραφικού Συστήματος, υποκαθιστά τον παλιό Απλογραφικό τρόπο, χωρίς να μειώσει σημαντικά την χρονοβόρα διαδικασία. Κι αυτό γιατί δημιουργείται μία **ογκώδης διαδικασία λογιστικών εγγραφών για να ληφθεί μια πληροφορία**, όχι ουσιώδους λογιστικού χαρακτήρα. Έτσι, πρέπει να ληφθούν **μέτρα** για να μην επιβαρύνεται η Διπλογραφική παρακολούθηση. Ένα τέτοιο μέτρο μπορεί να είναι η **μη εκτύπωση σε ημερολόγιο των εγγραφών Προϋπολογισμού**, αλλά να εμφανίζονται μόνο σε μηνιαίο Ισοζύγιο. Ούτως ή άλλως εκείνο που χρειάζεται σαν πληροφορία είναι η κατάσταση των λογαριασμών Τάξεως, για να γίνονται γνωστά τα υπόλοιπα διαθέσιμα σε κάθε κωδικό του Προϋπολογισμού ή τα υπόλοιπα προς ενταλματοποίηση, εξόφληση κ.λπ. Η γνώση των υπολοίπων των λογαριασμών προκύπτει σαφώς μέσω Ισοζυγίων. Τέλος, όλη η εργασία μπορεί να γίνεται **αυτόματα με τα Μηχανογραφικά εργαλεία**.

### 6.5 ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Ο **Απολογισμός Εσόδων και Εξόδων**, απεικονίζει για κάθε έτος τα αποτελέσματα της εκτέλεσης του Προϋπολογισμού του αντίστοιχου έτους, ανά κωδικό Εσόδου και Εξόδου και εμφανίζει το οριστικό ταμειακό πλεόνασμα ή έλλειμμα της χρήσης.

Τυχόν **αρνητική απόκλιση** των απολογιστικών στοιχείων από τα Προϋπολογισθέντα συνιστά ενδεχομένως πράξη Καταλογισμού από το Ελεγκτικό Συνέδριο.

Ο Απολογισμός παρακολουθείται από τους λογαριασμούς:

**02.31** « Απολογισμός Εξόδων ή Πραγματοποιηθέντα Έξοδα» και

**06.31** «Απολογισμός Εσόδων ή Εισπραχθέντα Έσοδα»

- Τα χρεωστικά υπόλοιπα του 02.31 , απεικονίζουν τα Ενταλματοποιηθέντα Έξοδα
- Τα πιστωτικά υπόλοιπα του 06.31 , απεικονίζουν τα Εισπραχθέντα Έσοδα

Ο Απολογισμός Εσόδων και Εξόδων **εγκρίνεται:**

- Από τα αρμόδια όργανα του Ν.Π.Δ.Δ.
- Από το Υπουργείο Οικονομικών
- Από την 39<sup>η</sup> Διεύθυνση του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους.
- Ο Απολογισμός καθώς και οι οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται από Ορκωτό Ελεγκτή-Λογιστή.

**Σκοπός**, για τον οποίο καθιερώθηκε η υποχρέωση **κατάρτισης και έγκρισης του Απολογισμού**, είναι ο **έλεγχος** από τα αρμόδια Όργανα της τήρησης της δημοσιονομικής πειθαρχίας, όσον αφορά τη διαχείριση του Προϋπολογισμού. Με άλλα λόγια, ελέγχεται εάν το Ν.Π.Δ.Δ. έκανε καλή χρήση του προϋπολογισμού, δηλαδή εάν έλαβε τα νόμιμα μέτρα για την είσπραξη των προβλεφθέντων Εσόδων και την πληρωμή των Εξόδων, μέσα στα όρια των εγκριθεισών πιστώσεων.

**Ειδικότερα** ο έλεγχος αυτός συνίσταται στη διαπίστωση με την συγκριτική μέθοδο:

α) **εάν τα έσοδα πραγματοποιήθηκαν σύμφωνα με τις προβλέψεις του προϋπολογισμού.** Και σε αρνητική περίπτωση σε ποιους λόγους οφείλεται η απόκλιση, πράγμα το οποίο πρέπει να διευκρινίζεται στην έκθεση επί του Απολογισμού του Διοικητικού Συμβουλίου.

β) **εάν τα έξοδα έγιναν εντός των εγκριθεισών πιστώσεων και δεν σημειώθηκαν υπερβάσεις.** Εντούτοις, έχει γίνει στην πράξη δεκτό, ότι εάν πρόκειται για δεδουλευμένες υποχρεώσεις, η πληρωμή των οποίων προέκυψε κατ' ανάγκη στο τέλος της χρήσης, θα μπορούσε να δικαιολογηθεί μια απόκλιση της τάξης 1-3% , για περιορισμένο όμως αριθμό πιστώσεων (Κ.Α.Ε.)

Πρόκειται δηλαδή για έναν **ουσιαστικό έλεγχο**, ο οποίος όμως δεν επεκτείνεται και σε έλεγχο της νομιμότητας και κανονικότητας της διαχείρισης. Κι αυτό, επειδή ο τελευταίος αυτός έλεγχος ανήκει στην αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Είναι ευνόητο ότι δεν αποκλείεται στο αρμόδιο όργανο το δικαίωμα, πριν από την έγκριση του Απολογισμού, να ζητήσει την ενέργεια διαχειριστικού ελέγχου, συνήθως από Επιθεωρητή, προς διαπίστωση καλής διαχείρισης.

## 6.6 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Ο **Ισολογισμός χρηματικής διαχείρισης** εμφανίζει σε λογιστική κατάσταση τα τελικά υπόλοιπα των διαθεσίμων κεφαλαίων και του λογαριασμού της ταμειακής διαχείρισης από την εκτέλεση των προϋπολογισμών των προηγούμενων ετών, την εκτέλεση του προϋπολογισμού του προηγούμενου έτους, κατά τη διάρκεια της παράτασης (Ιαν.-Φεβρ. του επόμενου έτους) και μέχρι 31/12, την κίνηση των λογαριασμών εκτός προϋπολογισμού και, το νέο υπόλοιπο των διαθεσίμων κεφαλαίων του λογαριασμού της ταμειακής διαχείρισης μέχρι 31/12 του έτους στο οποίο αναφέρεται (άρθρο 30 παρ. 3 Ν.Α. 496/74, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 12 Ν. 369/76).

Με άλλα λόγια ο **Ισολογισμός απεικονίζει την κατάσταση του Ενεργητικού και του Παθητικού του Ταμείου του Ν.Π.Δ.Δ. της 31/12**. Με άλλα λόγια, παρουσιάζει τη χρέωση και την πίστωση του ταμείου, καθώς στην ουσία πρόκειται για Ισοζύγιο της χρηματικής διαχείρισης.

Ο Ισολογισμός **καταρτίζεται από το Διοικητικό Συμβούλιο του Ν.Π.Δ.Δ.**, όπως και ο Απολογισμός και ο Προϋπολογισμός. Υποβάλλεται μέχρι 30/6 του επόμενου έτους στα αρμόδια για την έγκριση του Προϋπολογισμού όργανα, μαζί με τον Απολογισμό. Ο Ισολογισμός και ο Απολογισμός αναφέρονται στο παρελθόν, δηλαδή στη συντελεσθείσα οικονομική διαχείριση. Όμως, διαφέρουν στο ότι ο Ισολογισμός μας δίνει την εικόνα της ταμειακής κατάστασης σε δεδομένη στιγμή (31/12), ενώ ο Απολογισμός απεικονίζει τα αποτελέσματα της εκτέλεσης του προϋπολογισμού.

Ο Ισολογισμός χρηματικής διαχείρισης όπως και ο Απολογισμός, **υποβάλλεται στο Ελεγκτικό Συνέδριο**, μαζί με τα λοιπά δικαιολογητικά που απαιτούνται για τον δικαστικό έλεγχο και την έκδοση της οικείας πράξης επί του Απολογισμού. Εάν κατά τις κείμενες διατάξεις, συντάσσεται από το Ν.Π.Δ.Δ. Ισολογισμός Περιουσιακής Κατάστασης, υποβάλλεται και αυτός μαζί με τα λοιπά παραστατικά στο Ελεγκτικό Συνέδριο.

## 6.7 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΣΤΗ ΣΥΛΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΜΕ ΤΗ ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Να λογιστικοποιηθούν τα πιο κάτω γεγονότα που αφορούν το Νοσοκομείο «Α».

1. Το αρμόδιο Διοικητικό όργανο εγκρίνει τον προϋπολογισμό εσόδων και εξόδων, για το 2012 ύψους 5.000.000,00 €.
2. Το Γ.Λ.Κ. εγκρίνει τον παραπάνω προϋπολογισμό.
3. Εγκρίνεται χορήγηση πίστωσης 20.000,00 € για λειτουργικές δαπάνες.
4. Κατατίθεται το πιο πάνω ποσό σε τραπεζικό λογαριασμό του Νοσοκομείου.
5. Γίνεται ανάληψη ποσού 10.000,00 € για την αγορά ενός τηλεφωνικού κέντρου.
6. Αγορά ενός τηλεφωνικού κέντρου αξίας 10.000,00 € , με πίστωση από τον Τακτικό Προϋπολογισμό.
7. Ενταλματοποιείται το πιο πάνω ποσό και προωθείται για προληπτικό έλεγχο.
8. Το σχετικό ένταλμα επιστρέφει θεωρημένο, εκδίδεται η επιταγή και παραδίδεται στον προμηθευτή.

ΛΥΣΗ:

|  |           |           |  |
|--|-----------|-----------|--|
| <b>1. Δημόσιο Λογιστικό (ΜΟΝΟ)</b>             |           |           |  |
| 02.00 Προϋπολογισμός Εξόδων                    | 5.000.000 |           |  |
| 06.00 Προϋπολογισμός Εσόδων                    |           | 5.000.000 |  |
| <i>Απόφαση Διοικητικού Συμβουλίου, αρ. ...</i> |           |           |  |
| <hr style="border: 0.5px solid black;"/>       |           |           |  |
| <b>2. Δημόσιο Λογιστικό (ΜΟΝΟ)</b>             |           |           |  |
| 02.10 Εκτέλεση Προϋπολογισμού                  |           |           |  |
| Εξόδων   | 5.000.000 |           |  |
| 06.10 Εκτέλεση Προϋπολογισμού                  |           |           |  |
| Εσόδων   |           | 5.000.000 |  |
| <i>Απόφαση Γ.Λ.Κ., αρ. ...</i>                 |           |           |  |
| <hr style="border: 0.5px solid black;"/>       |           |           |  |

**3. Δημόσιο Λογιστικό**

|                                     |        |        |
|-------------------------------------|--------|--------|
| 06.10 Εκτέλεση Προϋπολογισμού       |        |        |
| Εσόδων                              | 20.000 |        |
| 06.21 Βεβαιωμένα Έσοδα              |        | 20.000 |
| <i>Απόφαση Γ.Λ.Κ., αρ. ...</i>      |        |        |
| <b>Γενική Λογιστική</b>             |        |        |
| 31. Απαιτήσεις από επιχορηγήσεις    | 20.000 |        |
| 74. Έσοδα επιχορηγήσεων             |        | 20.000 |
| <i>Απόφαση Γ.Λ.Κ., αρ. ...</i>      |        |        |
| <b>4. Δημόσιο Λογιστικό</b>         |        |        |
| 06.21 Βεβαιωμένα Έσοδα              | 20.000 |        |
| 06.31 Απολογισμός Εσόδων            |        | 20.000 |
| <i>Γραμμάτιο Είσπραξης, αρ. ...</i> |        |        |
| <b>Γενική Λογιστική</b>             |        |        |
| 38. Χρηματικά Διαθέσιμα             | 20.000 |        |
| 31. Απαιτήσεις από επιχορηγήσεις    |        | 20.000 |
| <i>Γραμμάτιο Είσπραξης, αρ. ...</i> |        |        |

**5. Δημόσιο Λογιστικό (ΜΟΝΟ)**

|                                  |        |        |
|----------------------------------|--------|--------|
| 02.21 Αναληφθείσες Δαπάνες       | 10.000 |        |
| 02.10 Εκτέλεση                   |        |        |
| Προϋπολογισμού Εξόδων            |        | 10.000 |
| <i>Απόφαση Ανάληψης, αρ. ...</i> |        |        |

**6. Γενική Λογιστική (ΜΟΝΟ)**

|                                  |        |        |
|----------------------------------|--------|--------|
| 14. Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός | 10.000 |        |
| 50. Προμηθευτές                  |        | 10.000 |
| <i>Τιμολόγιο, αρ. ...</i>        |        |        |

**7. Δημόσιο Λογιστικό (ΜΟΝΟ)**

|                            |        |        |
|----------------------------|--------|--------|
| 02.30 Ενταλματοποιημένες   |        |        |
| Δαπάνες                    | 10.000 |        |
| 02.21 Αναληφθείσες Δαπάνες |        | 10.000 |
| <i>Ενταλμα1 ΧΕΠ</i>        |        |        |

**8. Δημόσιο Λογιστικό**

|                          |        |        |
|--------------------------|--------|--------|
| 02.31 Απολογισμός Εξόδων | 10.000 |        |
| 02.30 Ενταλματοποιημένες |        |        |
| Δαπάνες                  |        | 10.000 |
| <i>Επιταγή, αρ. ...</i>  |        |        |

| Γενική Λογιστική        |        |
|-------------------------|--------|
| 50. Προμηθευτές         | 10.000 |
| 38. Χρηματικά Διαθέσιμα | 10.000 |
| <i>Επιταγή, αρ. ...</i> |        |

02.00 Προϋπολογισμός Εξόδων

5.000.000

06.00 Προϋπολογισμός Εσόδων

5.000.000

02.10 Εκτ. προϋπ. Εξόδων

5.000.000      10.000

06.10 Εκτ. Προϋπ. Εσόδων

20.000      5.000.000

02.21 Αναλ. Δαπάνες(δεσμευμένες)

10.000      10.000

06.21 Βεβαιωθ. Έσοδα

20.000      20.000

02.30 Ενταλματ. Δαπάνες

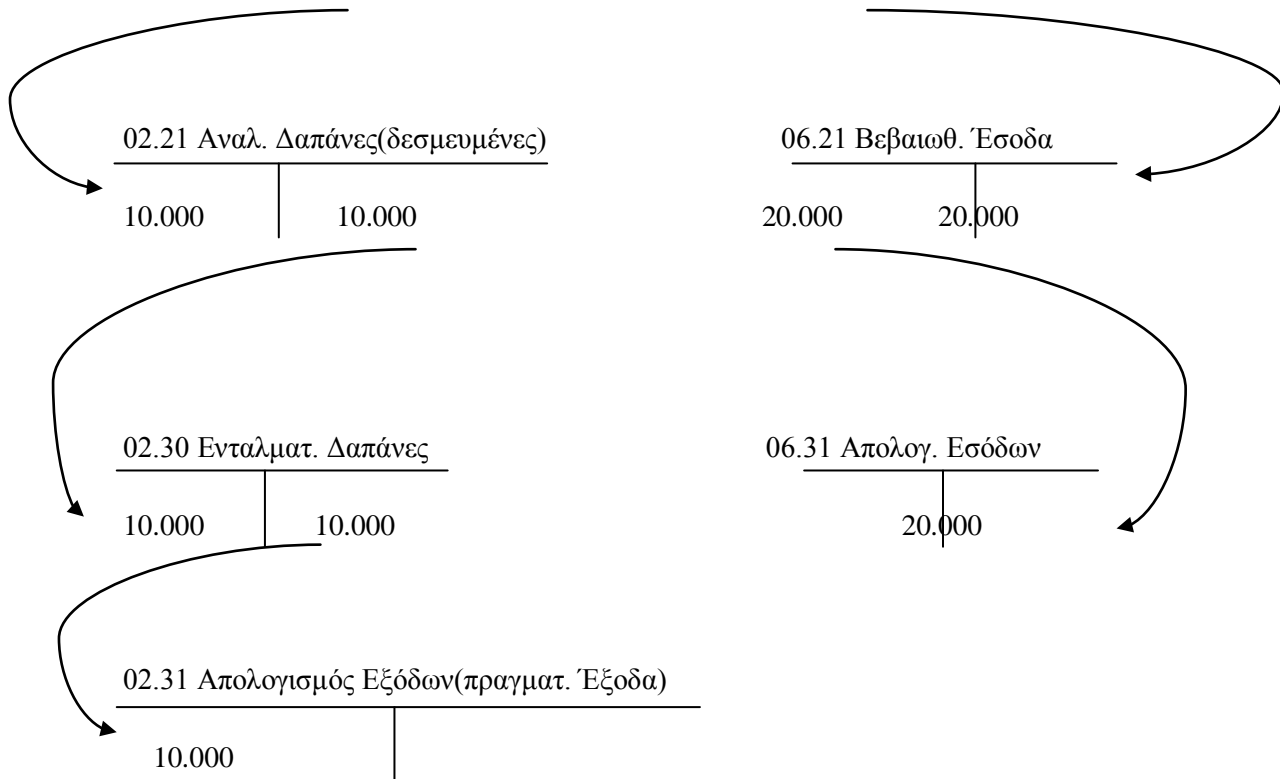
10.000      10.000

06.31 Απολογ. Εσόδων

20.000

02.31 Απολογισμός Εξόδων(πραγματ. Έξοδα)

10.000



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7<sup>ο</sup>

### 7. ΤΗΡΗΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ, ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΩΝ ΤΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ ΚΑΙ ΤΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΔΗΜΟΣΙΕΥΟΥΝ.

#### 7.1 Βιβλία στα οποία αποτυπώνονται οι οικονομικές πράξεις μιας οικονομικής μονάδας σύμφωνα με την Διπλογραφική Λογιστική μέθοδο.

Τα βιβλία διακρίνονται σε αυτά που οι οικονομικές πράξεις αποτυπώνονται με ημερολογιακή σειρά (**ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑ**) και σε εκείνα που οι πράξεις αποτυπώνονται ανά ομοειδή κατηγορία-λογαριασμό (**ΚΑΘΟΛΙΚΑ**).

- **ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ**

Αποτυπώνει με ημερολογιακή σειρά τις αναλυτικές εγγραφές για όλες τις οικονομικές πράξεις της οικονομικής μονάδας. Τα ημερολόγια διακρίνονται σε Γενικά και σε Συγκεντρωτικά.

- **ΓΕΝΙΚΟ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ**

Αποτυπώνει όλες τις οικονομικές πράξεις.

- **ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑ**

Αποτυπώνονται , σε ιδιαίτερα ημερολόγια , μόνο οι ομοειδείς εγγραφές (πχ. Ημερολόγιο Αγορών, Ημερολόγιο Πωλήσεων, Ημερολόγιο Διαφόρων Πράξεων κ.λπ). Με τις δυνατότητες του Μηχανογραφικού Συστήματος είναι περιττή η ύπαρξη αναλυτικών ημερολογίων. Για τις πράξεις του Ισολογισμού, χρησιμοποιείται ειδικό ημερολόγιο Πράξεων Ισολογισμού. Για τις εγγραφές τάξεως προτείνεται να χρησιμοποιείται ξεχωριστό «Ημερολόγιο Τάξεως), όπου να αποτυπώνονται μόνο οι πράξεις αυτές. Ο λόγος ύπαρξης των



ανωτέρω Ημερολογίων είναι καθαρά ελεγκτικός, ώστε ένας όγκος εγγραφών (του προϋπολογισμού ) να αποτυπώνεται και να ελέγχεται καλύτερα.

- **ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ**

Αποτυπώνει τις πράξεις ενός αναλυτικού λογαριασμού, με ημερολογιακή σειρά.

- **ΓΕΝΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ**

Αποτυπώνει τις κινήσεις των πρωτοβάθμιων λογαριασμών με ημερολογιακή σειρά.

- **ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ**

Αποτυπώνει την κίνηση των πρωτοβάθμιων λογαριασμών.

- **ΙΣΟΖΥΓΙΟ**

Αποτυπώνει την κατάσταση των λογαριασμών σε μια χρονική περίοδο

- **ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ ΚΑΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ**

Στο βιβλίο αυτό , καταχωρούνται στο τέλος του χρόνου οι απογραφές καταρχήν των αποθεμάτων και στη συνέχεια , όλης της υπόλοιπης περιουσίας ή των υποχρεώσεων της οικονομικής μονάδας. Ακολούθως αποτυπώνεται ο Ισολογισμός, ο λογαριασμός της Γενικής Εκμετάλλευσης, των Αποτελεσμάτων Χρήσης και ο Πίνακας Διανομής των Αποτελεσμάτων.

- **ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΓΙΩΝ**

Στο βιβλίο αυτό παρακολουθούνται τα πάγια στοιχεία της οικονομικής μονάδας. Στο μητρώο παγίων πρέπει να υπάρχει η δυνατότητα διαχωρισμού των αποσβέσεων κατά φορέα επιχορήγησης, στην περίπτωση που υπάρχουν επιχορηγούμενα πάγια. Με την τήρηση του μητρώου παγίων επιτυγχάνεται η τάξη και ο έλεγχος , για να είναι γνωστά τα περιουσιακά στοιχεία που έχει στην διάθεσή του ο οργανισμός και ταυτόχρονα να ελέγχεται η πορεία τους. Ακόμα, γίνεται σωστή και γρήγορη η παρακολούθησή τους, όποτε χρειαστεί, αφού υπάρχει η εικόνα κατάστασης των παγίων ανά πάσα στιγμή.

Η **θεώρηση των βιβλίων του Οργανισμού** δεν γίνεται από την Δ.Ο.Υ. αλλά από τον αρμόδιο διοίκησης που εποπτεύει την οικονομική υπηρεσία. Για να θεωρήσει ο Οργανισμός τα βιβλία του Διπλογραφικού στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. , θα πρέπει να προβλέπεται από τις ανάλογες διατάξεις του Κ.Β.Σ.. Ειδικό θέμα έχει προκύψει για τις περιπτώσεις, όπου ο Οργανισμός ασκεί δραστηριότητα υπαγόμενη σε Φ.Π.Α. και ως εκ τούτου έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων (και απόδοσης Φ.Π.Α. ). Οι ισχύουσες διατάξεις, υποχρεώνουν τον Οργανισμό να τηρεί τουλάχιστον **βιβλίο Εσόδων- Εξόδων** για τις δραστηριότητες αυτές. Το παράδοξο είναι ότι ο Οργανισμός τηρεί βιβλίο Εσόδων- Εξόδων τη στιγμή που είναι υπόχρεος σε τήρηση **βιβλίων Γ' Κατηγορίας**, λόγω του Διπλογραφικού Συστήματος που τηρεί. Έτσι , υπάρχει μια σύγχυση στην επιλογή ποιού θεωρημένου βιβλίου θα χρησιμοποιήσει για να αποτυπώσει τις φορολογητέες πράξεις του.

Μια **λύση** στο πρόβλημα μπορεί να αποτελέσει η παρακολούθηση των φορολογητέων πράξεων σε **ειδικό Ημερολόγιο**, το οποίο θα θεωρείται από την Δ.Ο.Υ. , όπως και μια άλλη λύση έχει δοθεί από την Δ.Ο.Υ. είναι η σύσταση υποκαταστήματος για την δραστηριότητα που υπάγεται στον Φ.Π.Α. και αντίστοιχα η τήρηση βιβλίου υποκαταστήματος, το οποίο μπορεί να είναι θεωρημένο.

## 7.2 Διαδικασίες Λογιστικών Καταχωρήσεων

**Όσον αφορά στις Αγορές και στις Δαπάνες, αμέσως μετά την λήψη των σχετικών νομίμων δικαιολογητικών, στα οποία αναφέρονται και οι αξίες των αγαθών ή των υπηρεσιών που αποκτήθηκαν από τον Οργανισμό, πρέπει να εκδίδεται Δελτίο Συμψηφιστικής Εγγραφής, με το οποίο θα χρεώνονται οι σχετικοί λογαριασμοί των Ομάδων 1,2,5 και 6 ή οι λογαριασμοί 81-82 με αντίστοιχη πίστωση των σχετικών λογαριασμών της Ομάδας 5 ή του λογαριασμού 45. Σε ειδική θέση του Δελτίου Συμψηφιστικής Εγγραφής θα αναγράφονται οι αριθμοί των αντίστοιχων Ενταλμάτων Πληρωμής, ευθύς μετά την έκδοση και έγκρισή τους. **Η αναγραφή των Ενταλμάτων Πληρωμής μπορεί να γίνεται μηχανογραφικά με επανάληψη της έκδοσης του Δελτίου.** Η έκδοση του Δελτίου Συμψηφιστικής Εγγραφής και η άμεση διενέργεια των αντίστοιχων λογιστικών εγγραφών, είναι υποχρεωτική για όλες ανεξαιρέτως τις περιπτώσεις και για εκείνες δηλαδή που η έκδοση του εντάλματος πληρωμής γίνεται αμέσως μετά την δημιουργία ή λήψη των σχετικών νόμιμων δικαιολογητικών.**

Η έκδοση του Δελτίου Συμψηφιστικής Εγγραφής, πρέπει να γίνεται σε κάθε περίπτωση ανεξάρτητα αν συμπίπτει χρονικά η λήψη του παραστατικού και η εξόφληση του προμηθευτή γίνει την ίδια στιγμή. Εάν προηγηθεί η λήψη νόμιμου δικαιολογητικού που πιστοποιεί την ποσοτική μόνο παραλαβή ενσώματων αγαθών, πρέπει να διενεργούνται αμέσως οι εγγραφές ποσοτικής κίνησης των αποθηκών, οι δε εγγραφές που αφορούν τις αντίστοιχες αξίες, να γίνονται σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν παραπάνω, όχι όμως αργότερα από το τέλος του έτους κατά το οποίο έγινε η παραλαβή του αγαθού.

Με την έκδοση του Εντάλματος πληρωμής, στο οποίο, εκτός από την κωδικαρίθμηση του Προϋπολογισμού, θα αναγράφεται και η αντίστοιχη κωδικαρίθμηση της Γενικής Λογιστικής καθώς και ο αριθμός του δελτίου συμψηφιστικής εγγραφής, δε θα διενεργείται καμία εγγραφή στην Γενική Λογιστική (ομάδες 1-8). Θα διενεργούνται όμως εγγραφές στην ομάδα 0 (Δημόσιο Λογιστικό).

Μετά την έγκριση του Εντάλματος Πληρωμής και τη συνακόλουθη εξόφληση του, θα χρεώνονται κατά περίπτωση οι λογαριασμοί της ομάδας 5 με πίστωση των λογαριασμών των διαθεσίμων.

Για κάθε εξόφληση Εντάλματος που γίνεται από διαθέσιμα των Τραπεζικών λογαριασμών του Οργανισμού πρέπει να εκδίδεται απαραίτητα και Τραπεζική επιταγή, που θα συνοδεύεται από το σχετικό Ένταλμα Πληρωμής. Το Ν.Π.Δ.Δ. δύναται να τηρεί διαφορετικές σειρές ενταλμάτων πληρωμής, ανάλογα με το χώρο ή τμήμα έκδοσης τους, το μέσο πληρωμής (μετρητά, επιταγές κ.λπ.), την υποχρεωτικότητα ή μη προληπτικού ελέγχου κ.λπ. Τα Εντάλματα Πληρωμής, είναι προαριθμημένα κατά σειρά.

Στην περίπτωση που δεν εγκριθεί το σχετικό Ένταλμα από τον πάρεδρο ή με οποιοδήποτε τρόπο ακυρωθεί και δεν υλοποιηθεί, γίνεται αντίστροφη ακυρωτική εγγραφή. Η χρέωση των υπολογισμών του 06.00 (Έσοδα Προϋπολογισμένα) γίνεται με πίστωση των υπολογισμών του 06.31 ( Έσοδα Εισπραχθέντα). Σε περίπτωση που μετά την εγγραφή ενός ποσού στους λογαριασμούς του προϋπολογισμού, η διαδικασία ολοκλήρωσης της συναλλαγής ακυρωθεί, ακυρώνεται και η εγγραφή του προϋπολογισμού, παράλληλα με τις σχετικές ακυρωτικές εγγραφές στη Γενική Λογιστική.

Η διενέργεια όλων των προηγούμενων πράξεων, είναι υποχρεωτική για όλες τις περιπτώσεις, συμπεριλαμβανομένων και εκείνων για τις οποίες η έκδοση του Εντάλματος Πληρωμής και η εξόφληση του γίνονται ευθύς με την λήψη των σχετικών νομίμων δικαιολογητικών.

Όσον αφορά τα **έσοδα του Οργανισμού**, παρακολουθούνται αναλυτικά στους σχετικούς λογαριασμούς της **Ομάδας 7**. Τα έσοδα λογιστικοποιούνται μόλις καταστούν βέβαια και εκκαθαρισμένα, ανεξάρτητα από τον χρόνο είσπραξης τους. Το βέβαιο της ύπαρξης του εσόδου προκύπτει από σχετικό βεβαιωτικό τίτλο είτε αυτός αφορά τη βεβαίωση της είσπραξης του εσόδου(πχ. Ειδοποίηση ή extrait λογαριασμού Τράπεζας) είτε τη βεβαίωση της δημιουργίας της απαίτησης που απορρέει από το έσοδο με βάση έγγραφο του φορέα.

Για όλες τις περιπτώσεις διενεργούνται **συμπληρωματικές εγγραφές**, με χρέωση του οφειλέτη και πίστωση του εσόδου, ανεξάρτητα αν συγχρόνως με την βεβαίωση γίνεται και η εξόφληση της οφειλής. Σε αυτή τη δεύτερη περίπτωση θα διενεργείται και δεύτερη εγγραφή πίστωσης του οφειλέτη με χρέωση των διαθεσίμων.

### **7.3 Οι Οικονομικές Καταστάσεις που υποχρεούται να δημοσιεύσει ο Οργανισμός**

Αποτελεί **αναγκαιότητα** πλέον, η **ετήσια Οικονομική δραστηριότητα του Οργανισμού να απεικονίζεται μέσω καταστάσεων-πινάκων και να δημοσιεύεται**. Η δημοσιότητα αυτή σκοπεύει να **πληροφορεί κάθε ενδιαφερόμενο** (πολίτη, συναλλασσόμενο με τον Οργανισμό, φορέα που τον εποπτεύει ή τον επιχορηγεί κ.λπ.) για την οικονομική κατάστασή του. Οι νέες οικονομικές δραστηριότητες, όπως είναι οι συναλλαγές με Τραπεζικούς Οργανισμούς, οι επιχορηγήσεις από διεθνείς και εθνικούς φορείς και η ανάγκη πλήρους διαφάνειας στην οικονομική διαχείριση των Οργανισμών απαιτούν εργαλεία-πίνακες που να απεικονίζουν την οικονομική πραγματικότητα. Οι καταστάσεις αυτές χρησιμεύουν για να κριθεί η **πιστοληπτική ικανότητα του Οργανισμού**, να συγκριθούν οι Υποχρεώσεις με τις Απαιτήσεις, και για να εκτιμηθεί η περιουσιακή κατάσταση του Οργανισμού.

Οι **Οικονομικές Καταστάσεις είναι πίνακες**, οι οποίοι εμφανίζουν τα στοιχεία του Ισολογισμού των Οργανισμών. Συγκεκριμένα είναι:

- Ο Ισολογισμός
- Ο Λογαριασμός της Γενικής Εκμετάλλευσης
- Τα Αποτελέσματα Χρήσεως

- Ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων
- Το Προσάρτημα του Ισολογισμού

Οι πίνακες αυτοί καταρτίζονται στο τέλος του χρόνου και δημοσιεύονται στον Τύπο (πλην του Λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης και του Προσαρτήματος).

### 7.3.1 Χαρακτηριστικά των Οικονομικών Καταστάσεων

1. Έχουν ενιαίο τύπο για όλους τους Οργανισμούς, ο οποίος δεν επιτρέπεται να μεταβάλλεται. Συμπληρώνονται με βάση υποδείγμα το οποίο έχει συγκεκριμένη κωδικοποίηση.
2. Όταν δεν υπάρχουν ποσά για κωδικούς του υποδείγματος, δεν συμπληρώνονται οι κωδικοί.
3. Επιτρέπεται η περειαίρω ανάπτυξη των κωδικών των υποδειγμάτων, με τον όρο να μην μεταβάλλεται η αρίθμηση των υποχρεωτικών λογαριασμών.
4. Δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός στοιχείων του Ενεργητικού με στοιχεία του Παθητικού.
5. Υπό όρους επιτρέπεται η συγχώνευση ποσών.

## 7.4 Η αδυναμία Λογιστικής αποτύπωσης της Απόδοσης Έργου των μη κερδοσκοπικών Δημόσιων Οργανισμών

Τα Έσοδα και Έξοδα που εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του Δημοσίου τομέα είναι **ατελή μέτρα** της Απόδοσης έργου. Οι επενδύσεις που γίνονται για να επιτευχθούν οφέλη θα πρέπει να μετριοούνται σαν Πάγια στοιχεία και να δαπανώνται διαχρονικά, καθώς θα εμφανίζονται τα οφέλη. Εντούτοις, εξαιτίας της αδυναμίας της μέτρησης των οφελών, οι Κυβερνήσεις «δαπανοποιούν» τις επενδύσεις αυτές και δεν τοποθετούν αντίστοιχο Πάγιο στοιχείο στον Ισολογισμό.

Το **κοινωνικό όφελος αποτελεί ακατάλληλο μέτρο απόδοσης έργου** αυτών των Οργανισμών. Επειδή υπάρχουν για να ωφελούν την κοινωνία στο σύνολό της ή συγκεκριμένες κοινωνικές ομάδες, όπως σπουδαστές, ασθενείς, φτωχούς κ.ά. , είναι εξορισμού για μη κερδοσκοπικούς σκοπούς. **Το κατάλληλο μέτρο απόδοσης του έργου τους, συνεπώς, είναι το επίπεδο των ωφελειών που επιτεύχθηκαν και όχι τα έσοδα.** Άρα, η ικανότητα μέτρησης αυτού του επιπέδου είναι προφανώς αρκετά περιορισμένη. Μολονότι η κοινωνία μας σαφέστατα κερδίζει από την εκπαίδευση των νέων, η

αντικειμενική αξία αυτής της εκπαίδευσης είναι αδύνατον να υπολογιστεί. Έτσι, ωφέλειες σαν αυτή δεν συμπεριλαμβάνονται στις λογιστικές καταστάσεις των μη κερδοσκοπικών οργανισμών. Αυτή είναι η πιο θεμελιώδης διάκριση μεταξύ της κυβερνητικής λογιστικής ( Δημόσιο Λογιστικό) και της εμπορικής λογιστικής. Γι' αυτό οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις του Δημόσιου τομέα, πρέπει να ερμηνεύονται διαφορετικά από τις επιχειρησιακές. Έλλειμμα σ' ένα μη κερδοσκοπικό Οργανισμό μπορεί να σημαίνει ότι έχει επενδύσει σε δραστηριότητες που ωφελούν μελλοντικές γενιές. Προσπάθεια του μη κερδοσκοπικού Οργανισμού είναι να επιτύχει, ώστε η γενιά που δέχεται τα οφέλη να πληρώνει επίσης γι' αυτά μέσω μελλοντικών πληρωμών φόρου. Το έλλειμμα δεν είναι κατ' ανάγκην σημείο αποτυχίας ή αίτιο ανησυχίας, όπως συμβαίνει, όταν υπάρχει σε μια επιχείρηση.

#### 7.4.1 Εκτίμηση της Αποδοτικότητας των Δημόσιων Υπηρεσιών

Κατά την εκτίμηση της απόδοσης έργου από τις Δημόσιες Υπηρεσίες η έμφαση δίνεται στους **συντελεστές εισροής στην παραγωγή και στο κόστος τους**, ενώ το παραγόμενο προϊόν ή η υπηρεσία και γενικότερα τα αποτελέσματα παραμελούνται. Μια άλλη παρανόηση είναι ότι ο στόχος αποτελεσματικότητας μιας υπηρεσίας αντανακλά την επιθυμητή τελική κατάσταση και όχι την ποσότητα ή την ποιότητα των δραστηριοτήτων και υπηρεσιών που σχεδιάστηκαν να χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση αυτής της τελικής κατάστασης. Μέτρα αποτελεσματικότητας με σαφήνεια δηλωμένα και άμεσα συνδεδεμένα με συγκεκριμένους σκοπούς δείχνουν εύκολα εκείνα τα προγράμματα μιας υπηρεσίας, που δεν έχουν επιτύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς της.

**Τρεις είναι οι τύποι εκτίμησης της απόδοσης έργου** οι σχετικοί με την διαχείριση των μη κερδοσκοπικών δραστηριοτήτων:

Οι **προ-εκτιμήσεις**, που γίνονται πριν από την ανάληψη προγραμμάτων, παρέχουν την βάση για έγκριση προγραμμάτων και εκχώρηση πόρων.

Οι **μετα-εκτιμήσεις**, που συνήθως γίνονται αφού τα προγράμματα ολοκληρωθούν, είναι σχεδιασμένες έτσι, ώστε να καθορίζουν κατά πόσο τα προγράμματα πέτυχαν τους αρχικούς αντικειμενικούς τους σκοπούς και κατά πόσο η διοίκηση αξιοποίησε τους διατεθέντες πόρους κατά τον καλύτερο τρόπο.

Οι **περιοδικές εκτιμήσεις**, είναι τα κύρια μέσα για την διοίκηση, ώστε να παρακολουθεί την πρόοδο κατά την διάρκεια εφαρμογής του προγράμματος και να υποκινεί περιοδικούς ελέγχους.

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Για μια συστηματική διερεύνηση της **ελληνικής πραγματικότητας**, απαιτούνται **τρία στάδια** αναλύσεων:

1. Το **πρώτο στάδιο**, αφορά τον **ρόλο που μπορεί να διαδραματίσει η Κυβερνητική Λογιστική**, αλλά και που ήδη διαδραματίζει στις λειτουργίες της Ελληνικής Δημοκρατίας. Σ' αυτό περιλαμβάνεται η εξέταση της φύσεως της διακυβέρνησης της χώρας και οι λειτουργικοί της στόχοι, καθώς και σχετιζόμενες λογιστικές τεχνικές.
2. Το **δεύτερο στάδιο**, είναι μια εξέταση των αναγκών για **κρατική παρεμβατική ρύθμιση** και των τύπων τέτοιων ρυθμίσεων, καθώς επίσης και των ρυθμιστικών μέτρων που υιοθετούνται από την κυβέρνηση για τον έλεγχο των πολιτικών υποδιαίρεσών της (δηλαδή των υπουργείων και των φορέων κρατικής πολιτικής). Η εξέταση αυτή θέτει τα γενικότερα πλαίσια μιας κυβερνητικής λογιστικής.
3. Το **τρίτο στάδιο**, είναι η ανάπτυξη ενός λογιστικού συστήματος για την κρατική ρύθμιση της **οικονομικής λογοδοσίας των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης**, με βάση κυρίως τα συμπεράσματα των δύο πρώτων σταδίων.

Η Κυβερνητική Λογιστική στην Ελλάδα, ελάχιστη **προσοχή δίνει στο λογισμό δεδουλευμένων Εσόδων-Εξόδων**, στην απόσβεση παγίων στοιχείων του Ενεργητικού, στην αναγνώριση των εισπρακτέων απαιτήσεων, την θεώρηση των ενδεχόμενων υποχρεώσεων και την καταχώρησή τους στην σύνταξη ενός Ισολογισμού.

Οι **παράγοντες** οι οποίοι **εμπόδισαν την πλήρη και άμεση εφαρμογή των αρχών της Διπλογραφικής Λογιστικής στο Δημόσιο Λογιστικό**, σε όλους τους Δημόσιους Οργανισμούς της χώρας, είναι οι εξής δύο:

- Οι Πολιτικοί, **αντιδρούν σε ένα σύστημα που θα αποκαλύπτει σχετικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες**. Είναι φυσικό, οι Έλληνες νομοθέτες σε κάθε Κυβέρνηση, αλλά και οι νόμιμοι βοηθοί όλων των κυβερνητικών παραγόντων, να μην θέλουν να κριθούν υπόλογοι κατά την διάρκεια μιας προεκλογικής περιόδου για τις αποφάσεις που έλαβαν, όσον αφορά την ανάλωση των ποσών που απέδωσαν οι φόροι. Σ' αυτό ίσως συμβάλλει το γεγονός, ότι η Λογιστική που εφαρμοζόταν μέχρι τώρα στην Ελλάδα, δεν μετρούσε τα οφέλη. Πολύ χειρότερο όμως για τους ανώτερους κρατικούς λειτουργούς, είναι ότι δεν μπορούσαν να παρουσιάσουν τα

οφέλη που λαμβάνει ο ελληνικός λαός από τα κυβερνητικά προγράμματα, που αυτοί κατάρτιζαν.

- **Δεν καθορίζονταν με σαφήνεια, οι στόχοι και οι αντικειμενικοί σκοποί**, με την αντιπαράθεση των οποίων, μπορεί να εκτιμηθεί το αποτέλεσμα των κυβερνητικών προγραμμάτων. Αλλά ίσως είναι ακόμη πιο σημαντικό ότι στο ελληνικό κοινοβούλιο, από καθαρά αντιπολιτευτική διάθεση, δεν αναγνωρίζονταν πολύ συχνά (μερικές φορές ούτε καν περιγράφονταν στις σχετικές ομιλίες) τα κοινωνικά προβλήματα του Δημοσίου.

Η ανάλυση του τρόπου με τον οποίο λαμβάνονται οι αποφάσεις στο Δημόσιο τομέα αποτελεί αντικείμενο **της οικονομικής πολιτικής ή της θεωρίας της Δημόσια Επιλογής**, ενός νέου κλάδου της οικονομικής επιστήμης. Ο νέος αυτός κλάδος, που ιδρύθηκε από τους καθηγητές Black, Down, Buchanan, Nozick κ.ά. εφαρμόζει τη **λογιστική της οικονομικής αγοράς και στον πολιτικό τομέα**, υποστηρίζοντας ότι και εδώ οι τρεις παράγοντες αναζητούν την προσωπική τους ωφέλεια. Δηλαδή, ο πολιτικός την επανεκλογή του, ο εκλογέας την μεγιστοποίηση των ωφελειών του σε σχέση με τις θυσίες του και η γραφειοκρατία την επίτευξη υψηλότερου Προϋπολογισμού, γοήτρου, καλύτερης σταδιοδρομίας κ.λπ.

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

A) Η παράλληλη χρήση και τήρηση και των **ΔΥΟ Λογιστικών Συστημάτων**,

B) Η **εμπλοκή του Δημόσιου Λογιστικού** στην αποτύπωση των λογιστικών ενεργειών,

⇒ Καθιστά το Λογιστικό Σύστημα **ΠΟΛΥΠΛΟΚΟ, ΓΡΑΦΕΙΟΚΡΑΤΙΚΟ** και ιδιαίτερα **ΧΡΟΝΟΒΟΡΟ**.

⇒ Υπάρχει **αναγκαιότητα αυξημένων γνώσεων Λογιστικής** και Νομοθεσίας λόγω Κατασταλτικού Ελέγχου.



## ΣΤΟΙΧΕΙΑ

### -ΠΟΙΑ ΕΙΝΑΙ Η ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΣΗΜΕΡΑ

Σημαντικά βήματα στους Ο.Τ.Α. Α' Βαθμού:

- Όλοι οι Υπόχρεοι προμηθεύτηκαν Λογισμικό.
- Το 20-30% αυτών, δηλώνει ότι εφαρμόζει την Διπλογραφική Μέθοδο.
- Ξεκίνησαν οι δημοσιεύσεις των πρώτων Ισολογισμών.

### Σημαντικά βήματα σε Α.Ε.Ι. – Τ.Ε.Ι.

- Η πλειοψηφία προμηθεύτηκε το Λογισμικό.
- Σημαντικό ποσοστό δηλώνει ότι εφαρμόζει την Διπλογραφική Μέθοδο.

### Σημαντικά βήματα στην Νομαρχιακή Αυτοδιοίκηση (Ν.Α.)

- 25 Ν.Α. προμηθεύτηκαν το Λογισμικό.
- 17 Ν.Α. το εφάρμοσαν και οι υπόλοιπες θα το εφαρμόσουν μετά από εκπαίδευση του προσωπικού.

### -ΤΑ ΚΥΡΙΟΤΕΡΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΕΜΦΑΝΙΖΟΝΤΑΙ

- Το Λογισμικό.
- Η έλλειψη Λογιστικών Γνώσεων και Επιστημονικής Κατάρτισης του Προσωπικού.
- Η διαχείριση των Παγίων, της Περιουσίας και η Απογραφή.
- Η Τεχνική και Λογιστική υποστήριξη.
- Η λειτουργία των Ειδικών Λογαριασμών.
- Η σύνταξη του Ισολογισμού και το Κλείσιμο της Χρήσης.

#### **-ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑΣ**

- Η εφαρμογή της Διπλογραφικής Μεθόδου, αποτελεί έργο το οποίο απαιτεί **Σχέδιο και Χρονοδιάγραμμα**.
- Η Διπλογραφία, αποτελεί ευκαιρία για την **ορθολογική οργανωτική αναδιοργάνωση των Οικονομικών υπηρεσιών**, με στόχο μια «νοικοκυρεμένη» Οικονομική διαχείριση.
- Η εφαρμογή της Διπλογραφίας, μπορεί να **βελτιώσει αισθητά την ποιότητα λειτουργίας της Οικονομικής υπηρεσίας** και συνολικά του Οργανισμού.

#### **-Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑΣ ΑΠΑΙΤΕΙ ΣΧΕΔΙΟ**

- Σχέδιο για την κατάρτιση του Προϋπολογισμού, λαμβάνοντας υπ' όψιν τα νέα δεδομένα.
- Σχέδιο για την κατάρτιση Λογιστικού Σχεδίου και σύνδεση με τους κωδικούς του Προϋπολογισμού.
- Σχέδιο για την Απογραφή της Περιουσίας και σύνταξη του Ισολογισμού Έναρξης.

#### **-ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑΣ**

- Η πλήρης και ολοκληρωμένη **Μηχανογραφική εφαρμογή**.
- Ο **Λογιστικός Σύμβουλος**, ο οποίος θα πρέπει να συνδυάζει τις εμπειρίες από την εφαρμογή της Διπλογραφίας στον Ιδιωτικό τομέα και την κατανόηση της λειτουργίας του Δημόσιου Λογιστικού.
- Η **οργανωτική αναδιοργάνωση** της Οικονομικής Υπηρεσίας και η εκπαίδευση του προσωπικού.

Έγινε, νομίζουμε, σαφές ότι με την Λογιστική του **«Τι μπαίνει και του τί βγαίνει από το Ταμείο»**, που είναι ο τρόπος λειτουργίας του Δημόσιου Λογιστικού, **δεν μπορεί να ασκηθεί διοίκηση** στους Κρατικούς Οργανισμούς και σε μεγάλες οικονομικές μονάδες του Κράτους. Χωρίς να υπάρχει διάθεση μηδενισμού της προσφοράς του Δημόσιου Λογιστικού, νομίζουμε ότι σήμερα δεν αρκεί και δεν είναι δυνατόν να ασκηθεί αποτελεσματική διοίκηση των Οργανισμών του Δημοσίου με το Δημόσιο Λογιστικό, που υπάρχει και λειτουργεί σε όλο στον Δημόσιο Τομέα από την εποχή του Όθωνα.

Η εισαγωγή, λοιπόν, του **Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος** το οποίο όπως περιγράψαμε, είναι ένα **σύγχρονο, ολοκληρωμένο, δοκιμασμένο** σε όλο τον κόσμο και πλούσιο πληροφοριακά σύστημα, είναι ενέργεια άμεσης προτεραιότητας.

Σε συνδυασμό δε και με τις **νέες μορφές οργάνωσης και διοίκησης** που έκαναν την εμφάνιση τους στους Ο.Τ.Α. και γενικά σε πολλούς Κρατικούς Οργανισμούς, η γρήγορη **εισαγωγή του Διπλογραφικού Συστήματος στους Οργανισμούς του Δημοσίου**, θα αποτελέσει το **επιστημονικό εργαλείο**, στα χέρια εκείνων που θα κληθούν να αναλάβουν το δύσκολο έργο της αποτελεσματικής διαχείρισης και άσκησης αποτελεσματικής οργανωτικής πολιτικής, με την βελτίωση βεβαίως και των παρεχόμενων υπηρεσιών προς τους πολίτες.

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1

| <u>ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΔΙΑΦΩΡΩΣΕΩΣ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ</u> |   |  |   |   |   |   |   |   |  |
|--|---|--|---|---|---|---|---|---|--|
| <u>ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ</u>                              |   |  |   |   |   |   |   |   |  |
| <u>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ</u>                       |   |  |   |   | <u>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ</u>                    |   |   | <u>ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ</u><br><u>ΕΚΜ/ΣΕΩΣ</u> | <u>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ</u>  |
| <u>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ</u>                       |   |  | <u>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ</u>                                  |   | <u>ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ</u><br><u>ΚΑΤ'ΕΙΔΟΣ</u>           | <u>ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ</u><br><u>ΚΑΤ'ΕΙΔΟΣ</u>           | <u>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</u><br><u>ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ</u>                  |   |  |
| <u>ΟΜΑΔΑ 1</u>                                       | <u>ΟΜΑΔΑ 2</u>                                | <u>ΟΜΑΔΑ 3</u>   | <u>ΟΜΑΔΑ 4</u>  | <u>ΟΜΑΔΑ 5</u>                                    | <u>ΟΜΑΔΑ 6</u>                                      | <u>ΟΜΑΔΑ 7</u>                                      | <u>ΟΜΑΔΑ 8</u>  | <u>ΟΜΑΔΑ 9</u>                                | <u>ΟΜΑΔΑ 10</u>  |
| 10. Εδαφικές Εκτάσεις                                | 20. Εμπορεύματα                               | 30. Απαιτήσεις από πωλήσεις, υπηρεσίες και λοιπά έσοδα   | 40. Κεφάλαιο  | 50. Προμηθευτές                                   | 60. Αμοφές και έξοδα Προσωπικού                     | 70. Πωλήσεις αγαθών και λοιπών αποθεμάτων           | 80. Γενική Εκμ/ση   | 90. Διάμεσοι Αντικρυζόμενοι Λογ/μοί           | 00. ...  |
| 11. Κτίρια, Εγκαταστάσεις Κτιρίων-Τεχνικά έργα       | 21. Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή               | 31. Απαιτήσεις από επχορηγήσεις και παρεπόμενες ασχολίες | 41. Αποθεματικά, Διαφορές Αναπροσαρμογής                      | 51. Γραμμάτια Πληρωτέα                            | 61. Αμοφές και έξοδα τρίτων                         | 71. Πωλήσεις προϊόντων                              | 81. Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα                       | 91. Ανακατάταξη εξόδων-αγορών και εσόδων      | 01. Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία                                |
| 12. Μηγνήματα-Τεχν.εγκατ.-Λοιπός εξοπλ.              | 22. Υποπροϊόντα Υπολείμματα                   | 32. Παραγγελίες εξωτερικού                               | 42. Αποτελέσματα εις νέο                                      | 52. Τράπεζες λ/βρωπρ. Υποχρεώσεων                 | 62. Παροχές Τρίτων                                  | 72. ...   | 82. Έξοδα και έσοδα προηγ. Χρήσεως                          | 92. Κέντρα(θέσεις) κόστους                    | 02. Χρεωστικοί λογ/μοί Δημ. Λογιστικού                           |
| 13. Μεταφορικά μέσα                                  | 23. Παραγωγή σε εξέλιξη                       | 33. Χρεώστες Διάφοροι                                    | 43. Επχορηγήσεις Επενδύσεων                                   | 53. Πιστωτές Διάφοροι                             | 63. Φόροι-Τέλη                                      | 73. Έσοδα από παροχή Υγνομω. Υπηρεσιών              | 83. Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους                      | 93. Κόστος παραγωγής                          | 03. Χρεωστικοί λογ/μοί εγγυήσεων εμπρ. Ασφ. Αμφοτ. Συμβ.         |
| 14. Έπιπλα,λοιπός εξοπλισμός                         | 24. Πρότες και βοηθητικές ύλες-παροχής υγείας | 34. Χρεόγραφα  | 44. Προβλέψεις  | 54. Υποχρεώσεις από Φόρους                        | 64. Διάφορα Έξοδα                                   | 74. Έσοδα επχορηγήσεων                              | 84. Έσοδα από προβλέψεις προηγ. Χρήσεων                     | 94. Αποθέματα                                 | 04. Διάφοροι λογ/μοί πληροφοριών χρεωστικοί                      |
| 15. Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση-Προκαταβολές        | 25. Αναλώσιμα υλικά                           | 35. Λογ/μοί Διαχειρίσεις και Προκαταβολών                | 45. Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις                                | 55. Ασφαλιστικοί Οργανισμοί                       | 65. Τόκοι και συναφή έξοδα                          | 75. Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών                      | 85. Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργ. Κόστος | 95. Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος          | 05. Δικαιούχοι αλλότρων στοιχείων                                |
| 16. Ασώματες Ακίνητοποιήσεις- Έξοδα πολυετούς αποσβ. | 26. Ανταλλακτικά                              | 36. Μεταβατικοί Λογ/μοί Ενεργητικού                      | 46. ...   | 56. Μεταβατικοί Λογ/μοί Παθητικού                 | 66. Αποσβέσεις Παγίων                               | 76. Έσοδα κεφαλαίων                                 | 86. Αποτελέσματα Χρήσεως                                    | 96. Έσοδα-Μικτά αναλυτικά αποτ/τα             | 06. Πιστωτικοί λογ/μοί Δημ. Λογιστικού λογισμίου                 |
| 17. ...  | 27. ...                                       | 37. ...  | 47. ...   | 57. ...   | 67. ...   | 77. ...   | 87. ...   | 97. Διαφορές ενσωματώσεως                     | 07. Πιστωτικοί λογ/μοί εγγυήσεων εμπρ. Ασφαλ/ων αμφοτ. Συμβάσεων |
| 18. Τίτλοι πώγιας επένδυσης-Μακροπροθ. Απτήσεις      | 28. Ειδη συσκευασίας                          | 38. Χρηματικά Διαθέσιμα                                  | 48. Λογ/μοί Συνδέσμου   | 58. Λογ/μοί περιοδικής κατανομής                  | 68. Προβλέψεις Εκμ/σεως                             | 78. Ιδιοπαραγωγή παγίων-Τεκμαρτά Έσοδα              | 88. Αποτελέσματα προς Διάθεση                               | 98. Αναλυτικά αποτ/ματα                       | 08. Διάφοροι λογ/μοί πληροφοριών πιστωτικοί                      |
| 19. Πάγιο ενεργητικό άλλων κέντρων ή κλάδων          | 29. Αποθέματα άλλων κέντρων ή κλάδων          | 39. Απαιτήσεις και Διαθέσιμα άλλων κέντρων ή κλάδων      | 49. Προβλέψεις, Μακροπροθ. Υποχρεώσεις άλλων κέντρων ή κλάδων | 59. Βραχυπροθ. Υποχρεώσεις άλλων κέντρων ή κλάδων | 69. Οργανικά Έξοδα κατ'είδος άλλων κέντρων ή κλάδων | 79. Οργανικά Έσοδα κατ'είδος άλλων κέντρων ή κλάδων | 89. Ισολογισμός   | 99. Εσωτερικές διασυνδέσεις                   | 09. Λογ/μοί Τάξεως άλλων κέντρων                                 |

## **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2**

### **ΟΜΑΔΑ 10<sup>η</sup> (0): ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ**

*Πρωτοβάθμιοι Λογαριασμοί:*

01. Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία
02. Χρεωστικοί λογ/μοί Δημ. Λογιστικού
03. Χρεωστικοί λογ/μοί εγγυήσεων  
εμπρ. Ασφ. Αμφοτ. Συμβ.
04. Διάφοροι λογ/μοί πληροφοριών χρεωστικοί
05. Δικαιούχοι αλλότριων στοιχείων
06. Πιστωτικοί λογ/μοί Δημ. Λογιστικού λογισμού
07. Πιστωτικοί λογ/μοί εγγυήσεων εμπρ. Ασφαλ/ων  
αμφοτ. Συμβάσεων
08. Διάφοροι λογ/μοί πληροφοριών πιστωτικοί
09. Λογ/μοί Τάξεως άλλων κέντρων

### **06. ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ**

06.00 Προϋπολογισμός Εσόδων

06.00.99 Αντίθετος λογ/μός κλεισίματος χρήσεως

06.05 Έλλειμμα Προϋπολογισμού (χωρίς ανάπτυξη)

06.10 Εκτέλεση Προϋπολογισμού Εσόδων

06.10.98 Έλλειμμα Προϋπολογισμού

06.10.99 Πλεόνασμα Προϋπολογισμού

06.21 Βεβαιωθέντα Έσοδα

06.31 Απολογισμός Εσόδων (Εισπραχθέντα Έσοδα)

06.40 Έλλειμμα Απολογισμού

## **02. ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ**

02.00 Προυπολογισμός Εξόδων

02.00.98 Αποθεματικά για πιστώσεις εξόδων

02.00.98.00 Τακτικό Αποθεματικό για συμπλήρωση πιστώσεων

02.00.98.01 Έκτακτο Αποθεματικό για απρόβλεπτες δαπάνες

02.00.98.02 Ειδικό Αποθεματικό

02.00.99 Αντίθετος λογαριασμός Κλεισίματος χρήσεως

02.05 Πλεόνασμα Προυπολογισμού

02.10 Εκτέλεση Προυπολογισμού Εξόδων

02.20 Μεταβιβασθείσες πιστώσεις

02.21 Αναληφθείσες υποχρεώσεις

02.29 Προπληρωμές

02.30 Ενταλματοποιηθείσες δαπάνες

02.31 Απολογισμός Εξόδων (Πραγματοποιηθέντα Έξοδα)

02.40 Πλεόνασμα Απολογισμό (δεν αναπτύσσεται)

02.91 Δευτερεύοντες Διατάκτες (αναπτύσσεται κατά διατάκτη)

02.92 Μεταβιβασθείσες πιστώσεις σε δευτερεύοντες διατάκτες (αναπτύσσεται σύμφωνα με τις πληροφοριακές ανάγκες)

## BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ❖ Στέλιος Καραγιάννης (Οικονομολόγος, σύμβουλος Ν.Π.Δ.Δ.-Ο.Τ.Α.), «Η Οικονομική Διαχείριση των Ν.Π.Δ.Δ., εφαρμογή της Διπλογραφικής Λογιστικής Μεθόδου (Π.Δ. 205/98-Π.Δ. 146/03) », Εκδόσεις Γ.Μ. Καραναστάση, Αθήνα 2006.
- ❖ Βασίλης Φ. Φίλιου, «Η λογιστική, χρηματοοικονομική και ελεγκτική του Δημόσιου Τομέα», Κέντρο Προγραμματικών και Οικονομικών Ερευνών, Αθήνα 1985.
- ❖ Γ. Α. Προβόπουλος, Ινστιτούτο Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών, Αθήνα 1985.
- ❖ Γεώργιος Σωτηρόπουλος, «Κατάρτιση και Έγκριση Προϋπολογισμών, Απολογισμών, Ισολογισμών Ν.Π.Δ.Δ. ( κατά το Δημόσιο Λογιστικό)», Οικονομικά Χρονικά-Τεύχος 101.
- ❖ Θωμάς Λαζάρης, «Η παρακολούθηση της Λογιστικής του Δημόσιου Λογιστικού των Κρατικών Νοσοκομείων με την Διπλογραφική Λογιστική μέθοδο», Επιθεώρηση Υγείας-Τεύχος 67, Νοέμβριος-Δεκέμβριος 2000.
- ❖ [www.eede.gr/pdf/imdda\\_iod\\_130609\\_tountas.pdf](http://www.eede.gr/pdf/imdda_iod_130609_tountas.pdf)
- ❖ [www.minfin.gr/content-api/f/binaryChannel/.../fek2010a141.pdf](http://www.minfin.gr/content-api/f/binaryChannel/.../fek2010a141.pdf)
- ❖ [www.minfin.gr/budget/2009/proyp/PDFProyp/6.8.pdf](http://www.minfin.gr/budget/2009/proyp/PDFProyp/6.8.pdf)
- ❖ <http://www.mod.mil.gr/el/enimerosi/konovouleytiki-drastiriotita/erwtiseis>, Ερώτηση 12526/04-03-2011 της Βουλής των Ελλήνων.
- ❖ Γενική Γραμματεία Δημοσιονομικής Πολιτικής, Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, Γενική Διεύθυνση Διοίκησης και Ελέγχου Συγχρηματοδοτούμενων Προγραμμάτων από την Ε.Ε., Δ/νση 39<sup>η</sup> Ν.Π.Δ.Δ., ΘΕΜΑ: «Κοινοποίηση διατάξεων σχετικά με την ανάληψη υποχρεώσεων από τους Διατάκτες», Έγγραφο με Αριθ. Πρωτ.: 2/80018/0026/23.11.2010.
- ❖ Γενική Γραμματεία Δημοσιονομικής Πολιτικής, Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, Γενική Διεύθυνση Διοίκησης και Δημοσιονομικών Ελέγχων, Δ/νση 29<sup>η</sup> Συντονισμού και Ελέγχου Εφαρμογής Δημοσιολογικών διατάξεων, ΘΕΜΑ: «Κοινοποίηση συλλογής διατάξεων για το Δημόσιο Λογιστικό και τον έλεγχο των δαπανών του Κράτους», Έγγραφο με Αρ. Πρωτ.: 2/39264/0026/15.7.2002.
- ❖ Γ. Σωτηρόπουλος ( Προϊστάμενος Δ.39), «Κατάρτιση και Έγκριση Προϋπολογισμών - Απολογισμών - Ισολογισμών Ν.Π.Δ.Δ. », (<http://www.docman.gr/Documents/310.aspx>).